



EESTI MAAÜLIKOOL  
Majandus- ja sotsiaalinstituut

**Geily Sinijärv**

## **SISEAUDITI ROLL EESTI KOHALIKES OMAVALITSUSTES**

### **THE ROLE OF INTERNAL AUDIT IN ESTONIAN LOCAL GOVERNMENTS**

Magistritöö  
Majandusarvestus ja finantsjuhtimise õppekava

Juhendaja: dotsent Ülle Pärl, *PhD*

Tartu 2021

# LÜHIKOKKUVÕTE

Eesti Maaülikool		Magistritöö lühikokkuvõte	
Kreutzwaldi 1, Tartu 51014			
Autor: Geily Sinijärv		Õppekava: Majandusarvestus ja finantsjuhtimine	
Pealkiri: Siseauditi roll Eesti kohalikes omavalitsustes			
Lehekülgi: 67	Jooniseid: 10	Tabeleid: 7	Lisasid: 2
Osakond: Majandus- ja sotsiaalinstituut ETIS-e teadusvaldkond ja CERC S-i kood: Majandus, ökonomeetrika, majandusteooria, majanduslikud süsteemid, majanduspoliitika (S180) Juhendaja: Ülle Päril  Kaitsmiskoht ja aasta: Tartu 2021			
<p>Siseaudit on tegevus, mille käigus antakse sõltumatut ja objektiivset tagasisidet juhtkonnale organisatsioonis toimuva kohta. Siseauditi roll on tõkestada organisatsioonis võimalikke riske ja pettusi. Eesti kohalikel omavalitsustel ei ole seadusest tulenevalt siseauditi funktsiooni rakendamise kohustust.</p> <p>Käesoleva magistritöö eesmärk on siseauditi rolli väljaselgitamine Eesti kohalikes omavalitsustes. Töö autor lõi magistritöö esimeses peatükis välja teoreetilise osa ehk seletas mõisted „siseaudit“, „kohalik omavalitsus“ ja lõi välja siseauditi rolli kohalikes omavalitsustes. Töö teises peatükis lõi autor välja uurimismetoodika ning empiirilise uuringu tulemused ja tähelepanekud. Töö eesmärgini jõudmiseks kasutas autor kvalitatiivset uurimismeetodit – viidi läbi intervjuu Viljandi valla ja Tartu linna siseaudiitoriga ning koostati küsimustik Viljandi valla vallavanemale ja Tartu linna linnasekretärile.</p> <p>Uurimuse tulemusena selgus, et kohalikes omavalitsustes on siseauditi funktsiooni kasutamine vajalik, eelkõige pettuste ennetamiseks või ära hoidmiseks. Siseaudit hindab põhjalikult riske ja annab erapooletut tagasisidet. Kui omavalitsuses on ühtne ja tugev kontrollisüsteem, siis on väiksem võimalus, et avalikke vahendeid kasutatakse ebamõistlikult. Siseauditi objektiivsus ja sõltumatus on abiks kohaliku omavalitsuse juhtimissüsteemile. Siseauditi roll on aidata saavutada omavalitsusüksuses eesmärke, tagada säästlikus ja otstarbekus ning anda hinnang õigusaktide kinnipidamisest.</p>			
Märksõnad: siseaudit, kohalik omavalitsus, siseaudiitor, siseauditi roll, avalik sektor			

# ABSTRACT

Estonian University of Life Sciences Kreutzwaldi 1, Tartu 51014		Abstract of Master’s Thesis	
Author: Geily Sinijärv		Specialty: Accounting and Financial Management	
Title: The Role of Internal Audit in Estonian Local Governments			
Pages: 67	Figures: 10	Tables: 7	Appendixes: 2
Department: Institute of Economics and Social Sciences Field of research and (CER S) code: Economics, econometrics, economic theory, economic systems, economic policy (S180) Supervisor: Ülle Päril Place and date: Tartu 2021			
<p>Internal Audit is an activity that provides independent and objective feedback to management on what is happening in the organization. The role on Internal Audit is to prevent potential risks and fraud in the organization. Estonian local governments have no obligation to implement the internal audit function pursuant to law.</p> <p>The aim of this master’s thesis is to find out the role of internal audit in Estonia local governments. In the first chapter of the master’s thesis, the author explained the terms “internal audit”, “local government” and pointed out the role of internal audit in local governments. In the second chapter, the author presented the research methodology, the results and observations of the empirical study. In order to achieve the goal of the work, the author used a qualitative research method – and interview was conducted with the internal auditor of Viljandi municipality and the city on Tartu. Also, the author of the thesis conducted a questionnaire with a secretary of the city of Tartu and with mayor of the Viljandi municipality.</p> <p>The results of the survey revealed that the use of the internal audit function in local governments is necessary, especially for the prevention and deterrence of fraud. Internal audit thoroughly assesses risks and provides impartial feedback. If the municipality has a unified and strong control system, there is less chance that public funds will be used unreasonably. The objectivity and independence of internal audit is helpful for the local governments management system. The role of internal audit is to help achieve the objectives of the local governments, to ensure economy and efficiency, and to assess compliance with legislation.</p>			
Keywords: internal audit, local government, internal auditor, the role of internal audit, the public sector			

# SISUKORD

SISSEJUHATUS .....	5
1. SISEAUDIT KOHALIKUS OMAVALITSUSES .....	8
1.1. Siseauditi olemus, funktsioon ja ülesanded .....	8
1.2. Kohaliku omavalitsuse mõiste, olemus ja ülesanded .....	16
1.3. Siseauditi roll ja ülesanded kohalikus omavalitsuses .....	24
2. SISEAUDITI ROLL EESTI KOHALIKES OMAVALITSUSTES .....	31
2.1. Metoodika valik ja põhjendus .....	31
2.2. Siseauditi funktsiooni rakendamine Eesti kohalikes omavalitsustes .....	33
2.3. Uurimuse tulemused ja tähelepanekud .....	48
KOKKUVÕTE .....	53
KASUTATUD KIRJANDUS .....	56
LISAD .....	60
Lisa 1. ....	61
Lisa 2. ....	64
LIHTLITSENTS .....	67

## SISSEJUHATUS

Kohalikel omavalitustel on Eestis tähtis roll. Olenemata kohaliku omavalitsuse suurusest peab see tagama elanike jaoks võrdsed teenused ja täitma samu ülesandeid. Eesti omavalitsusmudel, mis on osalise iseseisvusega, eeldab tugevat ja ühtset kontrolli majandustegevuse üle. Tõhusad ja läbipaistvad kontrollimeetmed kohalikes omavalitsustes on vajalikud elanike jaoks usaldusväärse tagamiseks.

Valla- ja linnaelanike jaoks turvatunde ja õigsuse tagamiseks dokumentatsioonis ning raha õiglases kasutamises on vajalik siseauditi teostamiseks siseaudiitori ametikoht valla- või linnavalitsuses, aga seda ei rakendata enamikes omavalitsustes. Siseauditi tegevus annab organisatsioonile riskide kohta objektiivset ja sõltumatut tagasisidet ning aitab kohalikul omavalitsusel sõltumatult hinnata vahendite sihipärast ja efektiivset kasutamist ning ennetada pettuste tekkimist.

Eestis ei reguleeri ükski seadus, et kohalikul omavalitsusel on kohustus luua siseauditi teostamiseks siseaudiitori ametikoht. Audiitortevõtte seaduse kohaselt on audit kohustuslik raamatupidamise aastaaruande kinnitamiseks (Audiitortevõtte seadus 2020, §91 lg 3), see annab kohalikule omavalitsusele valida, kas ta loob selleks vastava ametikoha või ostab teenust sisse ainult raamatupidamise aastaaruande kontrollimiseks ja kinnitamiseks. Omavalitsustel on ka võimalus audiitorettevõtelt tsüklilist kontrolli sisse osta. Siseauditi poolne tsükliline kontroll, ehk kui teostatakse kontrolli ajutiselt, ei ole nii usaldusväärne ja tulemuslik kui siseauditi teostamiseks loodud siseaudiitori ametikoht, kes on kursis aasta jooksul toimuvaga (Baltaci, Yilmaz 2006).

Siseauditi rollist kohalikus omavalitsuses Eesti näitel ajendas autorit uurima asjaolu, et varasematest uuringutest on selgunud siseauditi ametikoha puudumine enamikes omavalitsustes. Näitena saab tuua 2015. aastal T. Kaarna poolt koostatud magistritöö teemal „Siseauditi funktsiooni edendamise lähtekohad Eesti kohalikes omavalitsustes“, kus autor leidis, et siseaudit on alles omavalitsustes välja kujunemas ning sel ajal olid peamiseks

põhjusteks siseauditi ametikoha puudumisel finantsressursside vähesus, siseauditi suured kulud ja nõuetekohaselt klassifitseeritud siseaudiitorite vähesus (Kaarna 2015: 49-50).

Eestis toimus 2017. aastal haldusreform, mille käigus Eesti kohalikud omavalitsused said vabatahtlikult ühineda või toimus sundliitmine. Haldusreformi eesmärk on toetada kohaliku omavalitsuse võimekuse kasvu, suurendada konkurentsivõimet, tagada ühtlasem areng ning pakkuda kvaliteetsemaid avalikke teenuseid. Kohalike omavalitsuste ühinemise käigus on suurenenud omavalitsuste rahalised vahendid, mida tuleb kasutada tõhusalt, säästlikult ja otstarbekalt. Eeltoodust lähtuvalt on esile tõusnud siseauditi teostamiseks ametikoha rakendamise vajalikkus kindlustunde andmiseks. Näiteks Narva-Jõesuu linn (enne 2017. aasta haldusreformi Narva-Jõesuu linn ja Vaivara vald) lõi peale haldusreformi siseaudiitori ametikoha (Narva-Jõesuu linnavolikogu otsus nr 28 ja 83) kuigi enne haldusreformi ei olnud Narva-Jõesuu linnal ega Vaivara vallal siseaudiitori ametikohta. 30. jaanuar 2019. aastast alates on antud ametikoht Narva-Jõesuu linnas kaotatud.

Varasematest uuringutest nähtub, et ülikoolide ja kõrgkoolide lõputöodes on keskendatud siseauditi rollile pettuste ennetamiseks ja avastamiseks ning sisekontrollisüsteemi arendamiseks teistes avalikes sektorites. Käesoleva töö autor leiab, et on oluline tähelepanu ka pöörata siseauditi rollile Eesti kohalikes omavalitsustes, kuna omavalitsuse pädevusest oleneb elanikkonna heaolu ning haldusreformi käigus on omavalitsused suurenenud ja seetõttu peaks vahendite kontroll olema intensiivsem.

Käesoleva töö eesmärk on siseauditi rolli väljaselgitamine Eesti kohalikes omavalitsustes.

Magistritöö eesmärgi saavutamiseks on püstitatud järgmised uurimisülesanded:

- 1) anda ülevaade siseauditi olemusest, funktsioonist ja ülesannetest;
- 2) selgitada kohaliku omavalitsuse mõistet ja olemust ning tuua välja kohaliku omavalitsuse ülesanded Eestis;
- 3) tuua välja siseauditi roll ja ülesanded Eesti kohalikes omavalitsustes;
- 4) anda ülevaade siseauditi funktsiooni rakendamisest Eesti kohalikes omavalitsustes;
- 5) analüüsida Eesti kohalike omavalitsustes siseauditi rolli ning funktsiooni vajalikkust.

Eesmärgi saavutamiseks kasutab autor kvalitatiivset uurimismeetodit. Kvalitatiivse analüüsi peamiseks uurimisviisiks on intervjuu ja küsimustik. Intervjuu viidi läbi Tartu linna ja Viljandi valla siseaudiitoriga. Küsimustik saadeti Tartu linna linnasekretärile ja Viljandi valla vallavanemale, sest neile alluvad siseaudiitorid. Analüüsimeetodina kasutab autor esmaseid andmeid, mida on kogutud intervjuude ja küsimustiku käigus.

Käesoleva töö valimiks Eesti kohalikest omavalitsustest on Viljandi vald ja Tartu linn, kuna nendel omavalitsusüksustel on loodud siseauditi teostamiseks siseaudiitori ametikoht. Töö autor kaasab tulemuste hindamisse ka Tartu linnasekretäri ja Viljandi linna vallavanema, sest nemad puutuvad siseauditi funktsiooniga kõige lähemalt kokku.

Magistritöö koosneb kahest peatükist, mis omakorda jagunevad kolmeks alapeatükiks. Esimeses peatükis toob töö autor välja mõistete teoreetilise osa, toetudes teaduslikele allikatele ja seadusandlusele. Esmalt kirjeldab autor siseauditi olemust, funktsiooni ja ülesandeid. Teises alapeatükis kirjeldab autor kohaliku omavalituste mõistet ja olemust ning selgitab selle ülesandeid Eestis. Viimases alapeatükis selgitab autor siseauditi rolli ja ülesandeid kohalikes omavalitsustes.

Teine peatükk käsitleb metoodikat ja sisaldab empiirilist uurimust. Metoodika osas kirjeldab autor kasutatud analüüsi meetodeid ning toob välja põhjendused, miks on just need valitud. Teises alapeatükis ehk empiirilises osas selgitab autor kohalikes omavalitustes siseauditi rakendamist ning analüüsib intervjuude ja küsimustiku käigus saadud vastuseid. Kolmandas alapeatükis analüüsib autor siseauditi rolli Eesti kohalikes omavalitsustes ja hindab siseauditi rolli.

Magistritöö uurimuse koostamisel kasutab töö autor teaduslikke artikleid, teemakohaseid raamatuid ja õigusakte. Teaduslikud artiklid on pärit ajakirjadest ja internetis olevatest andmebaasidest. Õigusaktid on pärit Riigi Teatajast, kust leiab hetkel kehtivaid seaduseid.

# 1. SISEAUDIT KOHALIKUS OMAVALITSUSES

## 1.1. Siseauditi olemus, funktsioon ja ülesanded

Viimastel aastatel on hea organisatsiooni üldjuhtimise tähtsus pälvinud märkimisväärset avalikkuse ja õigusloome tähelepanu. Oluline osa üldjuhtimises on siseauditi funktsioon, mis on üheks usaldusväärsuse märgiks organisatsioonis. Siseauditi läbiviija on siseaudiitor, seetõttu toob töö autor käesolevas peatükis välja siseaudiitori mõiste. Järgnevalt kirjeldab töö autor siseauditi olemust ja funktsiooni, tuginedes erinevate autorite definitsioonide käsitlusele ning selgitab siseauditi ülesandeid seadusandluse põhjal.

Kaasaegse siseauditi loomine, kasv ja areng on tihedalt seotud 1941. aastal Ameerika Ühendriikides asutatud Rahvusvaheliste Siseaudiitorite Instituudi (*The Institute on Internal Auditors* – edaspidi IIA) organisatsiooniga. IIA on tänapäeval esmane rahvusvaheline erialaühendus, mis on pühendatud siseauditi tava edendamisele ja arendamisele kogu maailmas (Ramamoorti 2003: 2) ning selle liikmeteks on füüsilised isikud 100-st erinevast riigist (Siseaudit arvestus... 2002: 23). Tänapäeval on mõnedes riikides siseaudit soovituslik hea tavaga, teistes riikides reguleeritud seadustega. Avaliku sektori siseauditi tegevus on reguleeritud põhjalikumalt kui erasektoris ning Eestis on avaliku sektori siseauditi tegevus reguleeritud seadustes.

IIA poolt mõiste seletamise kohaselt on siseaudit dünaamiline elukutse, mis aitab organisatsioonidel eesmäärke saavutada. See on seotud organisatsiooni riskijuhtimise, kontrolli- ja juhtimisprotsesside tõhususe hindamise ja parendamisega. (Chartered Institute ... (s.a)) Siseauditi tegevuse eesmärk on anda sõltumatut kinnitust selle kohta, et organisatsiooni valitsemise, riskijuhtimise ja sisekontrolli protsessid toimivad tõhusalt (The Institute ... (s.a)). Siseauditi määratlus tuleneb IIA-lt ning seda aktsepteeritakse kogu maailmas (Siseaudit arvestus... 2002: 14).

Paljud inimesed panevad võrdusmärgi sisekontrolli ja siseauditi vahel. Need mõisted ei ole sünonüümid, kuid eraldiseisvatena neid käsitleda ei saa.



Sisekontroll on töötajate ja juhtkonna poolt loodud terviklik ja jõuline protsess, mis võimaldab luua kindlustunnet, et organisatsioonis tehtavad tehingud ja tegevused on ökonoomsed ja efektiivsed. Sisekontroll on struktuuri sisse ehitatud ning on organisatsioonis olemas sõltumata selle teadlikust arengust. Siseaudit on tegevus, mis aitab kaasa organisatsiooni eesmärkide saavutamisele, kasutades distsiplineeritud ja süsteemset lähenemist, täiustamaks ja hindamaks riskise juhtimise, haldamise ja kontrolli protsesse. (Siseaudit arvestus... 2002: 12-15)

Siseaudit on teisisõnu siseaudiitori töö kasutamine. Siseauditit on pädev läbi viima siseaudiitor. Siseaudiitor on koolitatud spetsialist, kes töötab organisatsioonis sõltumatu ja objektiivse hinnangu andmiseks finants- ja operatiivtegevusele, sealhulgas on abiks ettevõtte juhtimisel. Siseaudiitori ülesanne on tagada, et organisatsioonid järgiksid seaduseid ja määrusi ning õigeid protseduure ja toimiksid seeläbi võimalikult tõhusalt. (Liberto 2019) Siseaudiitor annab juhtkonnale kindlust ning vastutab selle eest, et organisatsioonis ei oleks ohustavaid riske.

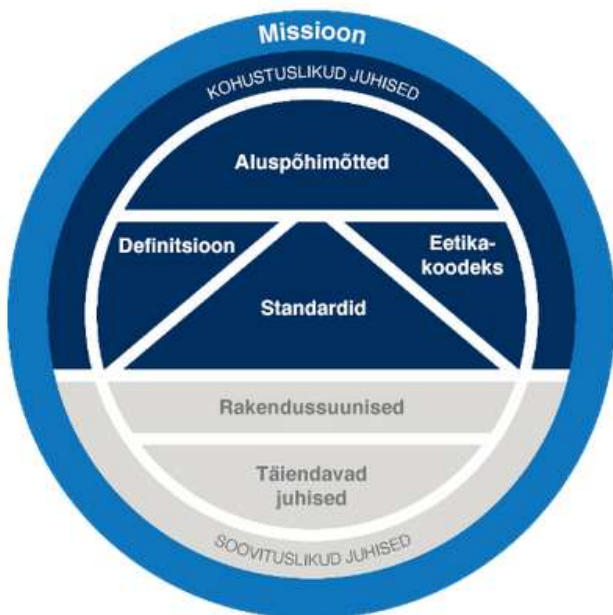
25. mail 2000. aastal loodi Eestis Eesti Siseaudiitorite Ühing (edaspidi ESAÜ), mis on Eestis ainus organisatsioon, mis ühendab siseaudiitoreid. 2021. aasta veebruari seisuga kuulub ESAÜ-sse üle 271 siseaudiitori ja siseauditi kutseala huvilise. Kutsealase huvilisteks võivad olla pearaamatupidajad, finantsjuhid ja tippjuhid, kes tegelevad organisatsioonides sisekontrollisüsteemide loomise ja rakendamisega (Siseaudit arvestus... 2002: 24). ESAÜ on IIA liige, mille missiooniks on ühendada siseaudiitoreid ja siseaudiitori kutsest huvitatuid isikuid (Ühingust (s.a)). Kui 2002. aasta novembri seisuga oli ESAÜ 104 füüsilist isikut (Siseaudit arvestus... 2002: 24), siis tänaseks päevaks on see arv üle kahe korra suurenenud.

IIA põhiülesanded on arendada siseaudiitorite tegevust, tutvustada standardeid, sertifitseerida siseaudiitoreid ja teha Euroopa Komisjoniga koostööd. IIA viib läbi siseaudiitorite koolitusi ning töötab välja professionaalseid tegevusjuhiseid. (Siseaudit arvestus... 2002: 23) 1972. aastal loodi sertifitseeritud siseaudiitorite (*Certificated Internal Auditor* – edaspidi CIA) programm, mille läbimisel väljastatakse siseaudiitorile litsents IIA poolt (Siseaudit arvestus... 2002: 23), millega saab isik sertifitseeritud siseaudiitoriks. Alates 1. jaanuarist 2019. aastast on vajalik läbida litsentsi saamiseks kolm eksamit. CIA eksami esimene osa koosneb siseauditi põhialustest. Teine osa siseauditi praktikast ja kolmas osa äriteadmistest siseauditi jaoks. CIA-ks saamisel on hiljem kohustus ka end jooksvalt uute teadmistega täiendada. Eksam on

vastavuses IIA siseauditi kutsetegevuse rahvusvaheliste standarditega (*Statement of Internal Auditing Standards* – edaspidi SIAS), mis on aluseks siseaudiitori pädevusele hilisemal töömaastikul (IIA 2021).

SIAS on keskendunud põhimõtetele ja moodustab raamistikku siseauditi läbiviimiseks ja edendamiseks, mis töötati välja 1978. aastal. Standardid on kohustuslikud nõuded, mis koosnevad siseauditi kutsealase praktika ja selle tulemuslikkuse tõhususe hindamisest. Nõuded on rahvusvaheliselt kohaldatavad nii organisatsiooni kui ka üksikisiku tasandil. (International Standards... 2016: 1-3)

Siseaudit juhindub oma tegevuses IIA rahvusvahelistest kutsetegevuse raampõhimõtetest (*International Professional Practices Framework* – edaspidi IPPF). Joonisel 1 on kujutatud IPPF, mis koosneb siseauditi missioonist ning kohustuslikest- ja soovituslikest juhistest. Kohustuslikud juhendid on eetikakoodeksid ja standardid, millest tuleneb siseauditi definitsioon ja aluspõhimõtted. Soovituslikud juhendid on täiendavad juhised, millest saab rakendussuuniseid. (Kutsetegevuse...)



**Joonis 1.** Rahvusvaheliste Siseaudiitorite Instituudi kutsetegevuse raampõhimõtted (Allikas: kutsetegevuse...).

Siseauditi missioon on anda riskipõhist ja objektiivset kindlust ja hoida organisatsiooni väärtust (Siseauditi missioon...). IPPFi raames annab IIA välja kohustuslikke ja tungivalt soovituslike juhendmaterjale. IPPFi kohustuslikud juhised koosnevad siseauditi missioonist, eetikakoodeksist, standarditest, aluspõhimõtetest ja definitsioonist. IPPFi soovituslikud juhised hõlmavad rakendussuuniseid ja täiendavaid juhiseid. Rakendussuunised asendavad tegevusjuhiseid ning täiendavad juhised asendavad tegevusjuhendeid. Soovituslikud juhised on siseaudiitoritele abiks kutsetegevuse põhimõtete, eetikakoodeksi, siseauditeerimise definitsiooni ja standardite rakendamisel. (Rahvusvahelised... 2016: 4-6)

Siseauditi objektideks on kõik organisatsiooni protsessid, süsteemid, funktsioonid, tegevused ja toimingud (Aruste 2006. 17). Objekti valik sõltub sisekontrolli hindamisest või juhtkonna vajadustest (Siseaudit arvestus...2002: 17).

Lähtudes IPPF-st toob töö autor välja järgmised kutsetegevuse aluspõhimõtted:

1. *Siseaudiitor näitab üles ausust.*
2. *Siseaudiitor tegutseb pädevalt, mis on vastavuses temale suunatud regulatsioonidega.*
3. *Siseaudiitor tegutseb nõutava kutsealuse hoolsusega.*
4. *Siseaudiitor on objektiivne ja sõltumatu ning ei lase end mõjutada*
5. *Siseaudiitor juhindub organisatsiooni eesmärkidest, strateegiast ja riskidest.*
6. *Siseaudiitoril on organisatsioonis asjakohane positsioon.*
7. *Siseaudiitor teeb oma tööd pidevalt teadmistega täiustades.*
8. *Siseaudiitor annab riskipõhist kindlust.*
9. *Siseaudiitor tegutseb läbinägelikult, ennetavalt ning vaatega tulevikku.*
10. *Siseaudiitor aitab kaasa organisatsiooni täiustamisele. (Siseauditi missioon...)*

Jenny Goodwin-Stewart ja Pamela Kent on öelnud, et siseaudit mängib võtmerolli organisatsioonides riskiprofiili kujunemiseks ja riskijuhtimise parandamiseks (Goodwin-Stewart, Kent, 2006). Paul L. Walker, William G. Shenkir ja Thomas L. Barton uurisid siseauditi rolli ettevõtte siseste riskide tuvastamisel. Nad leidsid, et siseaudit aitab organisatsioonidel tuvastada võimalikke tekkivaid riske. Tähtsaks komponendiks riskide tuvastamisel oli ka organisatsiooni avatus ja pühendumus, mis tekitas siseauditi ja organisatsiooni vahel

usaldusväärse riskijuhtimise seose. (Barton, Shenkir, Walker, 2003). Eelnimetatud isikute öeldu ühildub ka siseauditi kutsetegevuse aluspõhimõtetega, mis on selle aluseks.

IIA on loonud efektiivseks riskijuhtimiseks ja kontrollimiseks kolme kaitseliini mudeli (IIA 2013: 2), mis sisaldab endas ka siseauditeerimist. Mudel kajastab eesmärkide saavutamiseks ning takistuste likvideerimiseks kolme kaitseliini. Kaitseliinidel on erinevad rollid, mis tegutsevad tervikuna organisatsiooni nimel. Organisatsioonis plaanide täitmisel laskub vastutus eri tasanditele. Tööd kohusetundlikult tehes ja keskendudes kindlale olukorrale, annab võimaluse märgata probleemkohti. (Haldma, Jaakson, Kivipõld, Leiten, Lään, Sander, Tõnurist, Vadi, Vutt 2017: 114-115)

IIA on väljatoonud, et professionaalse siseauditi loomine peaks olema nõue kõigile organisatsioonidele. See pole oluline ainult suurematele organisatsioonidele vaid ka väikestele ja keskmistele. (IIA 2013: 5)

Joonisel 2 on väljatoodud kolm kaitseliini riskijuhtimiseks, mis on üheks võimaluseks, kuidas organisatsioon saab efektiivselt toimida.



**Joonis 2.** Organistatsiooni riskijuhtimise ja kontrolli kolm kaitseliini (Haldma *et al.* 2017: 115; ).

Esimene kaitseliin moodustub sisekontrolli meetmetest ja juhtimiskontrollist. Esimeses kaitseliinis rakendatakse esmaseid meetmeid tegevuste õnnestumiseks. Teine kaitseliin moodustub kontrolli- ja järelevalverollidest, mis koosneb finantskontrollist, riskijuhtimisest, füüsilisest turbest, kvaliteedist, järelevalvest ja vastavusekontrollist. Siseauditeerimine ehk kolmas kaitseliin annab hinnangu ka esimesele ja teisele kaitseliinile ning siseaudit kontrollib organisatsiooni tervikuna. (Haldma *et al.* 2017: 114-115).

Teoorias liigitatakse siseauditit valdkondade järgi ühe võimaliku klassifikatsiooni alusel, milleks on finantsaudit, tulemusaudit, vastavuse audit ja tegevuse audit (Siseaudit arvestus... 2002: 17). Erinevates allikates esitatud auditite klassifikatsioonid on oluliselt erinevad, kuid SIAS klassifitseerib siseauditi eelnimetatud neljaks kategooriaks. Siseauditi läbiviimisel ja soovitude väljatoomiseks on kontrollikeskkonna hindamisel vajalik erinevate tegevuste auditeerimine, mis koosnebki neljast komponendist – finantsidest, tulemuste kui ka vastavuse auditeerimisest ning tegevuse ja protsesside analüüsimisest ja hindamisest.

Siseaudit on olemuselt erinev finants-, tulemus, vastavuse ja tegevuse auditist, aga nende vahel on kattuvusi. Oluline on eristada tegevuse kriteeriume.

Finantsaudit (*Financial Audit*) analüüsib raamatupidamis- ja finantsaruandeid ning annab neile ja dokumentidega seotud teabele hinnangu. Samuti hinnatakse finantsauditi käigus tehingute seaduslikkust. Tulemusaudit (*Performance Audit*) hindab auditeeritava tegevuse säästlikkust, tõhusust ja mõjusust. Vastavuse audit (*Compliance Audit*) analüüsib ja hindab asutuse tegevuse püstitatud eesmärgid ning eeskirjade ja juhendite vastavust kehtivatele seadustele. Tegevuse audit (*Operational Audit*) analüüsib ja hindab asutuse kitsamaid alategevusi ja protsesse. (Aruste 2006: 19) Siseauditi tegevusega ühendatakse kõik need auditiliigid, mille kaudu on võimalik siseauditit teostada ja seeläbi moodustab organisatsiooni juhtkonna jaoks tugeva kindlustandva kolmanda kaitseliini.

Siseauditi funktsioon on organisatsioonile suunatud ja vajadusele põhinev vahend. Siseauditi funktsiooni rakendamise eesmärk on saada objektiivset ja sõltumatut informatsiooni organisatsioonis toimuva kohta. (Rahvusvahelised siseauditeerimise... 2016: 6) Siseauditi funktsiooni rakendatakse enamjaolt suuremates organisatsioonides, mille juhtimine on keerukam ja laialdasem. Siseauditit kasutades peab juhtkond olema läbimõelnud, kuidas ja mis

eesmärgil siseauditi funktsiooni kasutatakse. Järgnevalt seletab töö autor lahti mõisted sõltumatus ja objektiivsus. Need mõisted on siseauditi funktsiooni aluseks.

Sõltumatus on teisisõnu asjaolud, mis võivad siseauditi funktsiooni ohustada selliselt, et see raskendab erapooletult kohustusi täita. Sõltumatuse saavutamiseks on vajalik, et siseauditil on piiramatult ja otsene ligipääs tippjuhtkonnale ja kõrgemale juhtorganile. Sõltumatust rakendavaid ohte juhitakse nii siseaudiitori, tööülesannete kui ka organisatsiooni tasandil. (Rahvusvahelised siseauditeerimise... 2016: 6)

Objektiivsus on teisisõnu suhtumise erapooletus. Objektiivsus lubab siseaudiitoril täita oma tööülesandeid nii, et usk töö tulemustesse on olemas ning töö on tehtud kvaliteetselt. Objektiivsust tagades on oluline, et siseaudiitor ei lähtu oma tulemustes teiste arvamusest. Nagu sõltumatust, tuleb ja objektiivsust juhtida nii siseaudiitori, tööülesannete kui ka organisatsiooni tasandil. (Rahvusvahelised siseauditeerimise... 2016: 7)

Siseaudiitor peab siseauditi teostamisel ja töö eesmärkide saavutamiseks hindama, salvestama ja tuvastama informatsiooni. Siseaudiitoril on laialdane valik, kuidas siseauditit läbi viia, jäädes samal ajal sõltumatuks ja objektiivseks. Järgnevalt toob töö autor välja erinevad auditi meetodid, kuidas audiitoril on võimalik riske tuvastada või tuvastada aspektide õigsust.

Auditeerimise meetodid võivad olla nii analüütilised, ülevaatelised, informatsiooni koguvad kui ka võrdlevad. Analüütilise ülevaatega võrreldakse andmeid, et tuvastada selgitamist vajavaid ja ebanormaalseid valdkondi, mis võivad olla auditis huvipakkuvad. Analüütilise tehnikaga kaasneb ootuste määratlemine, arvutuste või võrdluste tegemine ning tulemuste võrdlemine aruannete infoga. Kõige enne peab siseaudiitor olema kursis kõikvõimalike objektidega ja olema teadlik, millised probleemid ja puudused on võimalikud antud situatsioonis. Kui siseaudiitor ei tunne end kindlalt mõningatel teemadel, on tal võimalus kaasata inspekteerimisele antud ala spetsialiste. (Aruste 2006: 43) Auditeerimisega seotud tegevuse käigus on otstarbekas tehtud töö detailselt üles märkida, sest hiljem on seotud osapoolselt võimalus tulemusi ja selle käigus väljatoodud fakte vaidlustada.

Probleemkoha olemasolul on üheks võimaluseks teha risküsitlus. Risküsitluse teostamiseks on vajalik vastandada olemasolevat infot teatud asjaolu või tehingu kohta teistest allikatest kogutud

sama asjaolu või tehinguga. Usaldusväärsema tulemuse saamiseks, peab teine osapool olema sõltumatu. Antud tehnikat võib raskendada kõrge subjektiivsus. Sõltumatu osapoolt kasutatakse selleks, et saada kinnitust teatud faktide kohta. Parim meetod on viia pärast risküsitlusi läbi intervjuusid. Intervjuudega peab arvestama, et need ei pruugi olla usaldusväärsed ning pärast tuleb intervjuueeritavate öeldud üle kontrollida risküsitluse või teiste allikate kaudu (näiteks võrdlus teiste intervjuudega või info koosolekute protokollist) saadud infoga. Intervjuude asemel on võimalus teha ka küsimustik töötajate seas. (Aruste 2006: 43-44) Küsimustikku tehes, mis tagab anonüümsuse, võib olla efektiivsem ja ausamate vastustega kui intervjuu.

Analüütilise meetodi alla kuuluvad ka matemaatilised mudelid. Matemaatiliste mudelite kasutamine on ajakulukas ja sellest tulenevalt ka rahalist ressursi nõudev, mistõttu ei ole seda otstarbekas kasutada väiksemahuliste tööde korral. Matemaatilise mudeli kasutamine eeldab, et auditi ulatus on sedavõrd suur ja see kokkuvõttes tasub end ära. (Aruste 2006: 44) Käesolev magistritöö on suunitletud kohalikele omavalitustele, kus ametikoha olemasolul teostatakse suuremahulist auditit.

Siseaudiitori tegevus ei seisne ainult numbrite, dokumentide ja inimeste öeldud informatsiooni kogumisel. Üheks auditi meetodiks on ka kliendiks maskeerumine. Audiitoril on võimalik olla ise kliendi rollis ja tuvastada, kas kontrollitav üksus peab reeglitest kinni ja milline on teenuse kvaliteet. Aeganõudvaim meetod on nii-öelda läbijalutamine, mille käigus tuleb tehinguid või situatsioone algusest lõpuni koguda, analüüsida, hinnata ja saadud andmete põhjal koostada tulemus. (Aruste 2006: 44) Siseauditi teostaja ülesanne on määratleda asjaolud, mida on vaja auditeerida ning millises järjekorras siseauditit teostatakse, et jõuda eesmärgini.

Magistritöö eesmärgiks on siseauditi rolli väljaselgitamine Eesti kohalikes omavalitsustes. Eelnevalt seletas töö autor lahti mõiste „siseaudit“, milline on siseauditi funktsioon ja ülesanded. Kokkuvõttena saab öelda, et siseaudit on tegevus, mille käigus analüüsitakse kokkulepitud objekte ning antakse sõltumatu hinnang organisatsiooni kontrollisüsteemile. Siseauditi funktsiooni rakendamise eesmärk on saada sõltumatut ja objektiivset teavet organisatsioonis toimuva kohta. Siseauditi läbiviija on siseaudiitor, kellel on lai ülevaade organisatsiooni toimimisele, mille läbi peab tema tuvastama ja nägema organisatsiooni ohustavaid riske. Siseaudiitor hindab ettevõtte sisse ehitatud kontrollisüsteemi, veendumaks, et vara ja info

säilimine tagatakse ning ressursse kasutatakse säästlikult. Järgmises peatükis selgitab töö autor kohalik omavalitsuse mõistet ja olemust ning toob välja kohaliku omavalitsuse ülesanded.

## **1.2. Kohaliku omavalitsuse mõiste, olemus ja ülesanded**

Kohalik omavalitsus on demokraatliku riigi üks olulisemaid tunnuseid. Valitsussüsteemi paremaks toimimiseks on vajalik tasakaalustada erinevate valitsustasandite vahel õigused ja kohustused. Kohalikul omavalitsusel on iseseisev võime ja õigus otsustada ning juhtida ühiskonnaelu seaduse piires kindlal haldusterritooriumil. Iga Eesti kodanik on seotud omavalitsusüksusega, kas valla- või linnavalitsusega. Avaliku sektori struktuuri osana peab kohaliku omavalitsuse tegevus olema läbipaistev. Järgnevalt kirjeldab töö autor kohaliku omavalitsuse mõistet, olemust ja ülesandeid, toetudes teaduslikele allikatele ja Eesti seadusandlusele. Töö autor toob välja ka haldusreformi mõiste, sest haldusreform on pika ajalooga mõjutanud Eesti kohalike omavalitsuste kujunemist.

Eesti omavalitsustel on pikk ja väärikas ajalugu. Eestimaal võib leida kinnitust toimiva külaühiskonna kohta juba muinasaja lõpust ja keskajast (Ludvig, Lääne, Mäeltsemees, Vare 2018: 7). Eestil on olnud pikimad omavalitsusliku elukorralduse traditsioonid Euroopas (Ludvig, Lääne, Mäeltsemees 2018: 15). Eesti Vabariigi väljakuulutamisega 24. veebruaril 1918. aastal tehti kohaliku omavalitsuse süsteemis mitmeid muudatusi. Kui senini toimis kohalik omavalitsus provintside alusel – jaotati kreisideks ja kihelkondadeks, siis uue süsteemi järgi kohaliku omavalitsuse esimesed astmed olid linnad, alevid ja vallad. Ametikoha alusel kohaliku omavalitsuse struktuur kaotati ning selle asemel moodustasid valla teatud maapiirkonna kogu territoorium ja kõik seal elavad inimesed. (Kaldmäe 1999: 7-8)

Eesti Vabariigi esimeses põhiseaduses, mis võeti vastu 1920. aastal, sätestati oluliste omavalitsuslike tunnustena otse valitavad volikogud ning nende õigus kehtestada makse. Eesti riigi ja omavalitsuste arengusse andis suure panuse 1920. aastal loodud Eesti Linnade Liit ja 1921. aastal loodud Eesti Maaomavalitsuste Liit (Ludvig, Lääne, Mäeltsemees 2018: 15-17). Jeffery M. Sellers ja Anders Lidström on ajalugu lähemalt uurides leidnud, et kohalikud omavalitsused on heaoluriigi arengu väljakasv. Kohalikud omavalitsused aitavad oma

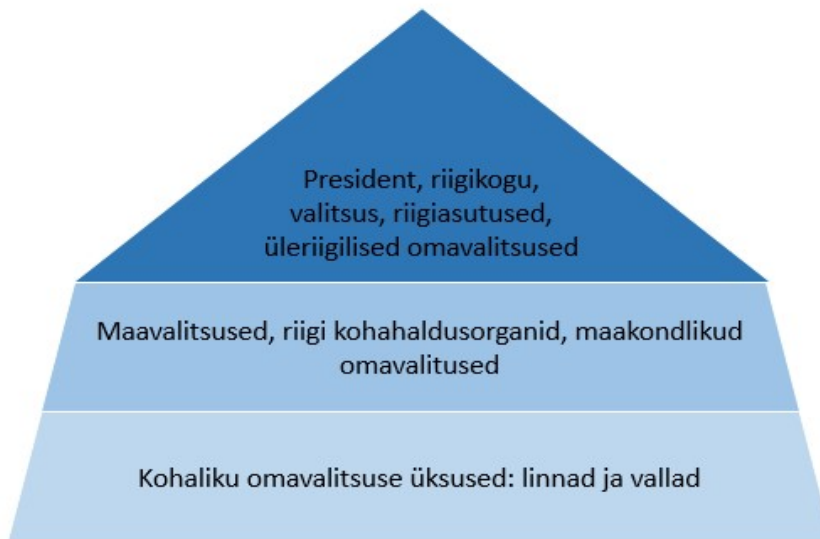


kogukonna inimesi ja mõistavad paremini nende huve. (Lidström, Sellers 2007: 2) 1980ndate lõpus hakati kujundama kohaliku omavalitsuste aluspõhimõtteid (Kaldmäe 1999: 9). Aluspõhimõtete kujundamisest alates me saamegi rääkida tänapäevasest kohalikust omavalitsusest, mis on oma positsioonile vägagi sarnased.

1985. aastal kiideti Euroopa Nõukogus heaks Euroopa kohaliku omavalitsuse harta, mis on tähtsaim rahvusvaheline regulatsioon selles valdkonnas (Mäeltsemees 2002: 7). Euroopa kohaliku omavalitsuse hartas on väljatoodud, et demokraatliku valitsemisviisi alustoeks on kohalik omavalitsus. Harta I osas, artikklis 3 selgitatakse kohaliku omavalitsuse mõistet. Harta kohaselt on kohalikul omavalitsusel õigus ja võime seaduse piires ning kohaliku elanikkonna huvides korraldada ja juhtida nende vastutusalasse kuuluvat ühiskonnaelu. (Euroopa kohaliku omavalitsuse harta 1985, I osa artikkel 3)

Reiljani ja Timpmanni sõnul „*tuleb Euroopa Liidus valitseva subsidiaarsusprintsipi kohaselt kõik avaliku sekotri ülesandeid lahendada nii madalal juhtimistasandil kui vähegi võimalik ja nii kõrgel juhtimistasandil kui hädavajalik*“ (Reiljan, Timpmann 2010: 605). Subsidiaarsusprintiip tähendabki seda, et ülesandeid täidetakse kõige lähemal oleva avaliku võimu tasandil, aga siinkohal peab arvestama ka ülesande iseloomu ja ulatust.

Ühetasandiline omavalitsusmudel on väljatoodud joonisel 3, milles nähtub, et kõige madalam aste on kohalik tasand, kus on omavalitsuse üksused ehk linnad ja vallad. Ka põhiseadusest tuleneb, et kohaliku omavalituse üksused on linnad ja vallad (Põhiseadus 2015, § 155). Teine aste on maakondlik tasand ning sinna alla kuuluvad maavalitsused, riiklikud haldusorganid ja maakondlikud omavalitsuseliidud. Kolmas ehk kõige kõrgem aste on riigitasand, sinna alla kuuluvad vabariigi president, riigikogu, valitsus, riigiasutused ja üleriigilised omavalitsusliidud. (Siseministeerium 2008: 8)



**Joonis 3.** Ühetasandiline omavalitsussüsteem. Autori koostatud (Siseministeerium 2008: 8).

Kohaliku omavalitsuse ülesanded ei olnud korrektselt määratletud, mille tõttu riigi ja kohalike omavalitsuste vahelist funktsioonide jaotust hakati kohandama uute seadustega. Selleks ajaks olid kohalikud omavalitsused valmis üldisteks ja ühtlasteks struktuurimuudatusteks. Selle tulemusel loodi alus tänapäeval eksisteerivale süsteemile ning aastatel 1993-1995 võeti vastu mitu uut kohaliku omavalitsuse toimimist reguleerivat õigusakti (Kaldmäe 1999: 9-11):

- 1) kohaliku omavalitsuse korralduse seadus;
- 2) valla- ja linnaeelarve seadus;
- 3) valla- ja linnaeelarve ning riigieelarve vastavuse seadus;
- 4) kohalike maksude seadus;
- 5) Eesti territooriumi haldusjaotuse seadus.

Kohaliku omavalitsuse korralduse seadus, kohalike maksude seadus ja Eesti territooriumi haldusjaotuse seadus on endiselt kehtivad (seaduste redaktsiooni on muudetud).

Kohaliku omavalitsuse mõiste tuleneb kohaliku omavalitsuse korralduse seadusest, mis ütleb, et kohalik omavalitsus on valla või linna omavalitsusüksus, mis on moodustatud demokraatlikutel alustel. Kohalikel omavalitustel on õigus, kohustus ja võime seaduste alusel juhtida kohalikku elu ning teha seda iseseisvalt. Siinkohal peab kohalik omavalitsus arvestama

elanike huvidega ning arengu iseärasustega. (Kohaliku omavalitsuse korralduse seadus 2020, § 2 lg 1)

Kohalikud omavalitsused korraldavad ja otsustavad kõiki kohaliku elu küsimusi, tegutsedes seaduste alusel iseseisvalt (Eesti Vabariigi põhiseadus 2015, § 154). Omavalitsusüksuse ülesanneteks on korraldada valitsevas üksuses sotsiaalabi ja -teenuseid, noorsootööd, heakorda, jäätmehooldust, vanurite hoolekannet, ühistransporti, teede ja linnatänavate korrashoidu, veevarustust ja kanalisatsiooni. Eelpoolnimetatud ülesandeid tuleb täita, kui neid ei ole seadusega antud kellegi teise kanda.

Kohalik omavalitsus peab korraldama lasteaedade korrasolu, samuti ka koolide, raamatukogude, rahvamajade, muuseumide, tervishoiuasutuste ja teiste vajaminevate asutuste. Antud ülesannete kulude katmine tuleb kas riigieelarvest või muudest allikatest. (Kohaliku omavalitsuse seadus 2020, § 6 lg 1 ja 2) Kohalikud omavalitsused on iseseisvad üksusest, sest seaduse kohaselt võib neile panna kohustusi ainult kohaliku omavalitsuse nõusolekul ja kokkuleppel või seaduse alusel (Eesti Vabariigi põhiseadus 2015, § 154).

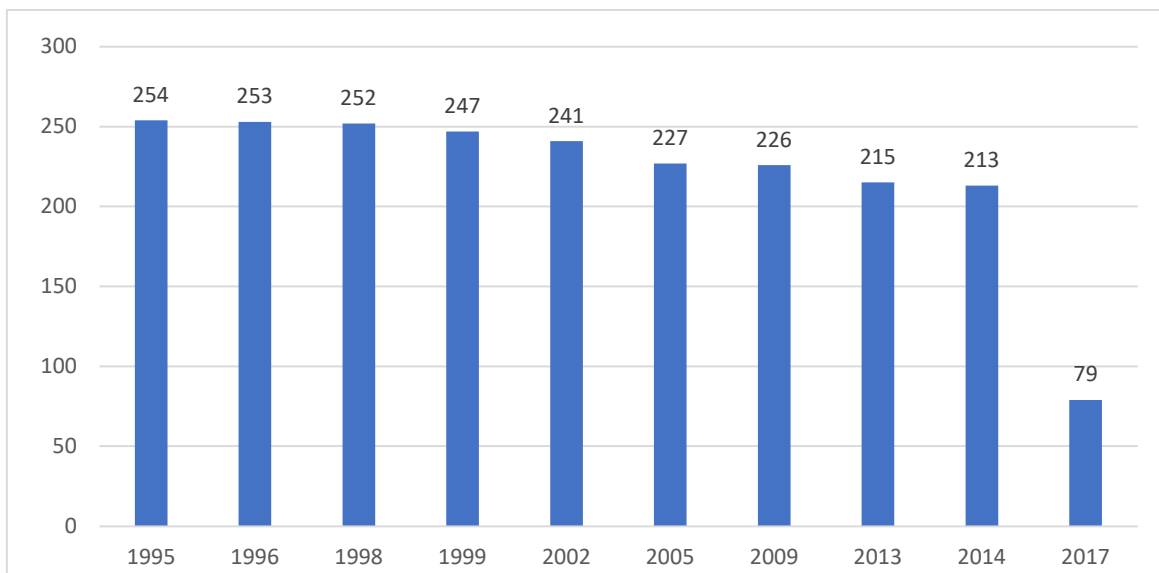
Omavalitsustele seadustes sätestatud ülesannete efektiivsemaks täitmiseks ja tagamaks elanikkonnale parem elukeskkond ning võrdsemad võimalused, ühendatakse endiselt kohalikke omavalitsusi ehk toimub haldusreform (Reiljan, Timpmann 2010: 606). Eestis on probleemiks, et mõningates omavalitsustes, eriti äärealades, rahvas vananeb ja sündimus on olematu, mille tagajärjeks on omavalituste hääbumine ja jõuetus. Probleem kohaks on see, et suurem hulk inimesi, eriti nooremaelised, liiguvad maapiirkonnast linna, mitte vastupidi, kuna linnades on paremad töö- ja karjäärivõimalused.

Haldusreformi poliitikaga üritatakse kärpida kulusid ja ratsionaliseerida riigi toimimist (Araujo, Rocha 2009: 589) ning seetõttu territooriume sundliidetakse või toimub see vabatahtlikult. Haldusreformi seaduse kohaselt on haldusreformi eesmärk toetada kohalike omavalitsuste võimekuse kasvu, pakkudes kvaliteetseid avalikke teenuseid, kasutada piirkondade arengueeldusi, suurendada konkurentsivõimet ning tagada seeläbi ühtlasem piirkondlik areng (Haldusreformi seadus 2020, § 1 lg 2). Suurematel kohalikel omavalitsustel on efektiivsem võimalus ülesandeid täita ja seeläbi pakkuda ühinenud väiksematele omavalitsusüksustele kvaliteetsemaid teenuseid.

Põhiseaduse §159 kohaselt on kohalikul omavalitsusel õigus moodustada teiste kohalike omavalitsustega liite ja ühisasutusi (Eesti Vabariigi põhiseadus 2015, §159). Haldusreformi seadusest tuleneb, et Vabariigi Valitsuse poolt moodustatud piirkondlik komisjon võib anda kohaliku omavalitsuse üksustele soovitusi haldusterritoriaalse korralduse muutmiseks (Haldusreformi seadus 2020, § 5 lg 19).

Rahandusministeeriumi internetis olevalt kodulehelt võib välja lugeda mõningaid näiteid, miks on haldusreformi vaja teostada. Ühe näitena toob töö autor välja selle, et väikemates kohalikes omavalitsustes oli töötajatel kohustus tegeleda paljude erinevate ülesannetega, mis takistab kindla ala spetsialiseerumist ning selle tagajärjeks on ebapädev ülesannete täitmine (Rahandusministeerium, 2019).

Haldusreformide eesmärk Eestis on olnud, et tekiksid suurema elanike arvuga territooriumid, mis soodustab linnade ja valdade võimekust (Rahandusministeerium 2019). Viimane haldusreform toimus Eestis aastal 2017, millega vähendati kohalike omavalitsuste arvu 213-lt 79-le. Joonisel 4 nähtub Eesti kohalike omavalitsuste arvu muutus aastatel 1995-2017.

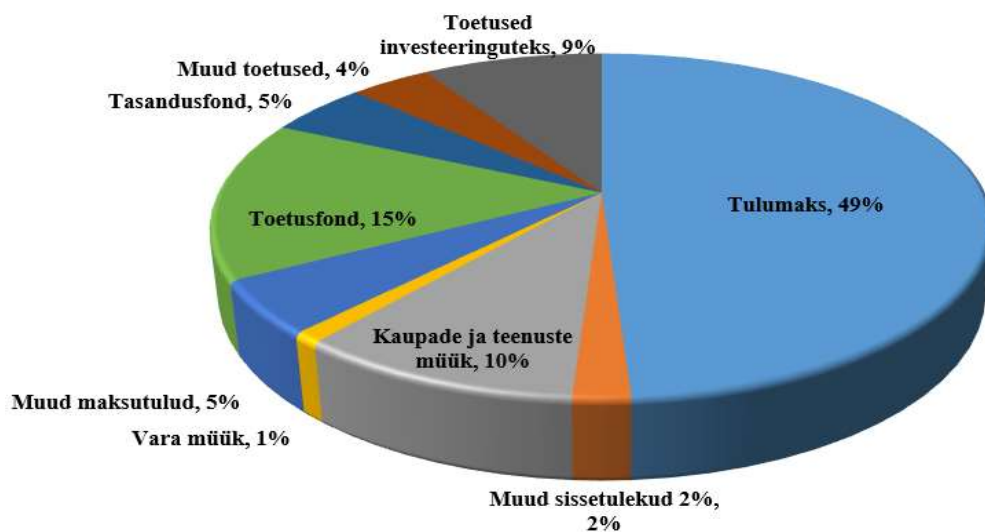


**Joonis 4.** Eesti kohalike omavalitsuste arv perioodil 1995-2018 (Rahandusministeerium 2019).

Reformi käigus on suurenenud ka ühinenud kohalike omavalitsuste eelarve. Eesti Vabariigi Põhiseadus sätestab, et kohalikul omavalitsusel on iseseisev eelarve (Eesti Vabariigi Põhiseadus 2015, § 157), mis on eraldiseisev Eesti Vabariigi eelarvest.

Kohaliku omavalitsuse üksuse finantsjuhtimise seadus sätestab kohaliku omavalitsuse üksuse eelarve koostamise, vastuvõtmise, täitmise ja aruandluse põhimõtted. Kohaliku omavalitsuse üksuse eelarve periood on üks aasta, mis algab 1. jaanuaril ja lõppes 31. detsembril. Eelarve täitmist korraldab linna- või vallavalitsust ning koostamisel tuleb välja tuua likviidsete varade muutus, investeerimis- ja finantseerimistegevused ning põhitegevuse tulud- ja kulud. (Kohaliku omavalitsuse üksuse finantsjuhtimise seadus 2020, § 4 lg 1; § 5 lg 2; § 28 lg 1) Kohalike omavalitsuste eelarve kujundamise alused tuleb samuti välja tuua linna või valla põhimääruses.

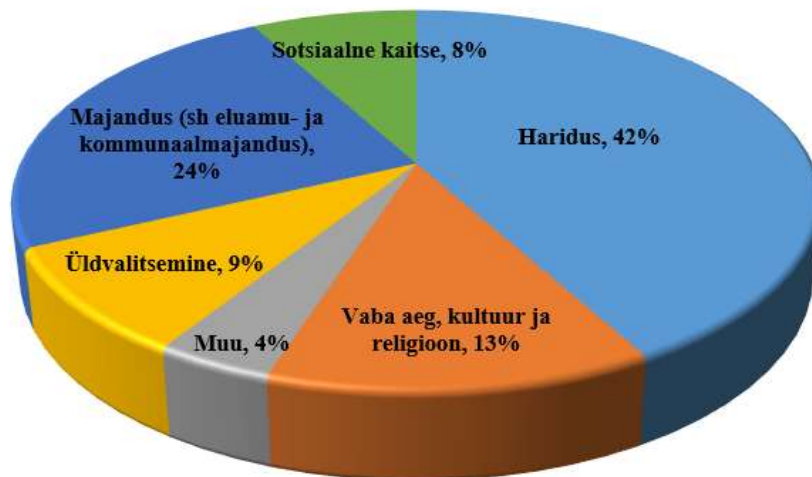
Joonisel 5 on väljatoodud kohalike omavalitsuste tulude struktuur, milles nähtub, kuidas kohaliku omavalitsuse kulusid protsentuaalselt jaotatakse põhitegevuse kategoorias.. Kohaliku omavalitsuse tulud tulenevad enamjaolt maksutuludest. Kõige suurem tuluallikas kohalike omavalitsuste tuludest on füüsilise isiku tulumaks (49%), mida kogub Maksu- ja Tolliamet ning 20%-st füüsilise isiku tulumaksust laekub 11,96% kohalikule omavalitsusele.



**Joonis 5.** Kohaliku omavalitsuste tulud protsentuaalselt. Autori poolt kohandatud (Rahandusmin...).

Kohalikud omavalitsused võivad seaduse alusel koguda kohalikke makse, milleks on parkimistasu, mootorsõidukimaks, reklaamimaks, loomapidamismaks, lõbustusmaks ning teede ja tänavate sulgemise maks (Kohalike maksude seadus 2013, § 5). Kohalik omavalitsus saab ise otsustada, milliseid kohalikke makse soovitakse rakendada, seega iga omavalitsuse lõikes võivad need erineda. Samuti eraldatakse Eesti Vabariigi eelarvest kohalikele omavalitsustele toetusi.

Joonisel 6 on väljatoodud tulude struktuur, millel nähtub, kuidas kohaliku omavalitsuse kulusid protsentuaalselt jaotatakse põhitegevuste kategooriates.



**Joonis 6.** Kohaliku omavalitsuste kulud protsentuaalselt. Autori poolt kohandatud (Rahandusmin...).

Joonisel on näha, et enamus kohaliku omavalitsuse eelarve kuludest on suunatud haridusele, mis koosneb lasteaiatöötajate ja õpetajate palkadest. Järgmine suurem kuluallikas on majandus, mis koosneb põhiliselt hoonete ja teede remondist ning ehitusest. Vaba aja, kultuuri ja religiooni alla kuuluvad näiteks raamatukogude ja kultuurimajade ülalpidamiskulud ning staadionite ehitus ja korrastamine. Sotsiaalse kaitse kulud koosnevad suuremosas elanikele makstavatest toetustest ja hoolekandetasutuste ülalpidamiskuludest.

Ulst (1996: 102) on väljatoonud, et eelarve printsiibid aitavad silmas pidada majanduspoliitika eesmärkide täitmist. Klassikalised eelarve printsiibid on järgmised (Ust 1996: 105):

- Eelarve täielikkuse printsiip põhineb eelarvest kajastatud tuludest ja kuludest.
- Selguse printsiip nõuab kulude ja tulude rühmitamist, mis on väljatoodud ka joonisel 5 ja 6. Tulude ja kulude eesmärk peab olema määratletud ja läbipaistev.
- Ühtsuse printsiip eeldab, et kõik tulud koondatakse ning kõikidest tuludest kaetakse kulusid.
- Täpsuse printsiip eeldab, et lisaeelarvet ei koostata ehk eelarvesse koondatud tulud ja kulud on väga täpselt kajastatud ehk tulud ja kulud on võimalikult reaalselt etteprognoositud.
- Eelnevuse printsiip põhineb kindla perioodi tulude ja kuludele, seega peab eelarve olema valmis eelarveperioodi alguseks.
- Spetsialiseerituse printsiibi alusel võib teha kulutusi ainult sellisteks otstarveteks, mis on eelarvega paika pandud. Samuti tohib kulutada nii palju, kui eelarves on selleks ette nähtud.
- Avalikkuse printsiip nõuab eelarve avalikustamist ehk läbipaistvust. Eelarve peab olema kõigile kättesaadav.

Eelarve koostamisel peab arvestama demokraatliku riigile omaseid nõudeid ja tingimusi. Eelvalt väljatoodud printsiibid aitavad kohalikel omavalitsustel koostada eesmärkidest lähtuvalt korrektne eelarve. Kohalikud omavalitsused peavad eelarve avalikustama ja tegema kättesaadavaks kõigile huvilistele (Avaliku teabe seadus<sup>1</sup> 2019, §28 lg 1 p 11). Kui eelarve aastal selgub, et eelarvet ei suudeta täita ja muutused on piisavad suured, tuleb omavalitsusüksusel teha lisaeelarve.

Eelarveaasta jooksul saab seda muuta lisaeelarvega. Lisaeelarve vastuvõtmiseks tuleb see esitada valla- või linnavalitsuse poolt volikogule, kes selle kinnitab ja määrusega vastu võtab. Lisaeelarvet ei tule koostada, kui väljaminekud vähenevad, väljaminekuid ei suurendata ja sissetulekud suurenevad või sissetulekute suurenemine on seotud annetustega või sihtotstarbeliselt eraldatud vahenditega. (Kohaliku omavalitsuse finantsjuhtimise seadus, §26 lg 1-4)

Kokkuvõtva järeldusena võib öelda, et kohalikud omavalitused mängivad suurt rolli riigi toimimisel. Omavalitsusüksus peab seadustega kooskõlas tagama elanikkonna heaolu, lähtudes nende vajadustest ja huvidest. Avalike teenuste kvaliteedi tõstmiseks ja kulude vähendamiseks teostati Eestis 2017. aastal haldusreform, mille käigus vähenes omavalitsusüksuste arv 213-lt 79-le. Sekkumised kohaliku omavalitsuse ümberkorraldamiseks on põhiliselt teostatud maaelu arenguks. Omavalitsusüksuse roll on tagada elanikele kvaliteetsed avalikud teenused, mis peavad olema kõigile kättesaadavad. Omavalitsus on loonud erinevaid ametiasutusi kohalike elanike huvideks, näitena toob autor välja koolid, lasteaiad, raamatukogu, spordikompleksid, mis aitavad katta elanike huve ja kohustusi.

### **1.3. Siseauditi roll ja ülesanded kohalikus omavalitsuses**

Kohalik omavalitsus kuulub avalikku sektorisse, mistõttu peab omavalitsuste tegevus olema avalik ja läbipaistev. Avaliku sektori tegevuskeskkonna keerukus nõuab siseauditi struktuuri, lähenemisviisi, tavade ja ulatuse väljatöötamist, et tagada avatud, vastutustundlik ja kaalutletud otsustusprotsess. Kohalikul omavalitsusel on võimalus luua siseauditi läbiviimise jaoks siseaudiitori ametikoht või osta teenust sisse audiitorettevõttelt. Käesoleva magistritöö eesmärk on siseauditi rolli väljaselgitamine Eesti kohalikes omavalitustes. Antud alapeatükis toob autor välja siseauditi rolli ja ülesanded kohalikus omavalitsustes teadusallikate ja seadusandluse põhjal.

Siseaudit on oluline osa organisatsiooni juhtimisel (Coram, Ferguson, Moroney 2008: 546). Siseauditi roll on panuse andmine organisatsiooni protsessi, seda hinnates ja täiustades. Siseaudiitorid peavad võtma aktiivselt osa organisatsiooni eetilise süsteemi toetamiseks. (Aruste 2006: 18). Tiheda suhtluse käigus on võimalus vahetada ja edastada õigeaegselt ning asjakohast teavet, mis aitab kohalikul omavalitsusel paremini toimida.

Kohaliku omavalitsuse korralduse seaduse alusel korraldab omavalitsuse volikogu siseaudiitori kutsetegevuse korraldamise, kuid selle eest vastutab valla- või linnavalitsus. Lähtudes seadusest, nimetab siseaudiitori ametisse ja vabastab vallavanem või linnapea, seda valla- või linnavolikogu nõusolekul. (Kohaliku omavalitsuse korralduse seadus §48<sup>1</sup> lg 1, 2 ja 4) Protsess



näeb välja järgmist, et omavalitsus kiidab kandidaadi heaks ning seejärel esitatakse ametisse nimetamise nõusoleku taotlus volikogule.

Kohalikus omavalitsuses siseaudiitori ametikoha töökorraldust ja loomise viisi reguleerib kohaliku omavalitsuse korralduse seadus. Siseaudiitor peab lähtuma ka audiitortevuse seadusest, mis sätestab atesteeritud ja avaliku sektori siseaudiitorile esitatavad nõuded ning õiguslikud alused avaliku huvi ja sektori üksustes. Audiitortevuse seaduse kohaselt tohib kohaliku omavalitsuses siseauditit läbi viia atesteeritud siseaudiitor või avaliku sektori üksuse siseaudiitor.

Audiitortevuse seaduse kohaselt saab atesteeritud siseaudiitoriks (AS), kui isik on sooritanud kutseeksamil atesteerimise alamosa ning kellele on antud siseaudiitori kutse (Audiitortevuse seadus 2021, §5). Avaliku sektori siseaudiitor (ASSA) on isik, kes on sooritanud vastava kutseeksami ja kutseeksami siseaudiitori eriosa alamosad ning kellele on antud vastas kutsetase (Audiitortevuse seadus 2021, §6 lg 1-3). Kohaliku omavalitsuse siseaudiitori nimetab ametisse valla- või linnavolikogu nõusolekul linnapea või vallavanem.

Siseauditi eesmärk, vastutus, õigused ja kohustused peavad olema määratletud kohaliku omavalitsuse põhimääruses või mõnes muus kinnitatud dokumendis. Siseauditi tegevus peab olema kooskõlas siseauditi rahvusvahelise kutsetevuse põhimõtete elementidega ning missiooniga. Samuti peab kohalik omavalitsus määratlema siseauditi ülesanded. (Paalberg 2019) Kohaliku omavalitsuse siseaudit võib hõlmata kogu omavalitsuse tegevust ning sisse ostetud teenuse puhul huvitub siseaudiitor enamasti ainult raamatupidamisarvestusest.

Kohaliku omavalitsuse üksuse finantsjuhtimise käsiraamatus on väljatoodud, et siseauditi eesmärk on suurendada juhi kindlustunnet organisatsioonis. Kindlustunnet saab kinnitada, kui rakendatud riskide juhtimine, valitsemis- ja kontrolliprotsessid toetavad eesmärkide saavutamist, tegevused on mõjusad, usaldusväärsed ning seaduspärased. (Kukk 2012: 123) Avaliku sektori suurus ja keerukus on mõjutanud siseauditi organisatsioonilist korraldust ja teenuste osutamise lähenemisviiside erinevaid vorme. Kohaliku omavalitsuse ülesanne on seatuid eesmärke rakendada olemasolevate vahenditega.

Joonisel 7 on väljatoodud siseauditi läbiviimise protsess, lähtudes siseauditi hea tavast ja rahvusvahelistest siseauditi standarditest.



**Joonis 7.** Siseauditi läbiviimise protsess (autori koostatud, Siseaudit arvestus... 2002: 18).

Siseaudit koosneb planeerimisest, aspektide kontrollimisest, nende hindamisest, tulemuste tõlgendamisest ja järelkontrollist. (Siseaudit arvestus... 2002: 18) Planeerimise käigus peab siseaudiitor koguma enne auditeerimise algust objekte, mida soovitakse tööplaani järgi kontrollima hakata. Järgmisena kontrollitakse auditeerimis meetoditega objektide korrektsust. Hindamise käigus antakse hinnang tulemusele. Hinnang võib olla nii negatiivne kui ka positiivne. Tõlgendamise käigus peab siseaudiitor üles märkima täpse tegevuskava, kuidas tema hindamise käigus tulemuseni jõudis. Seda tuleb kinnitada tõenditega. Järelkontrolli eesmärk on veenduda, kas probleemkohad on likvideeritud või likvideerimisel, samuti hinnatakse selle käigus siseauditi poolt esitatud nõuannete efektiivsust.

Lähtudes kohaliku omavalitsuse korralduse seadusest, tuleb siseauditi teostajal koostada eelarveaastaks siseauditi tegevusplaan, mis tuleb esitada valla- või linnavalitsusele enne majandusaasta kinnitamist. Omavalitsus esitab volikogule majandusaasta aruande kinnitamiseks koos siseauditi tegevusplaaniga. (Kohaliku omavalitsuse korralduse seadus 2021, §48<sup>1</sup> lg 6) Tulenevalt kohaliku omavalitsuse läbipaistvusest, tuleb siseauditi tegevusplaan avalikustada ja teha kättesaadavaks kõigile.

Siseaudiitor peab hoolikalt koostama ja planeerima oma aasta tööplaani ja jälgima konkreetset auditi kava, sealhulgas koguma, analüüsima, tõlgendama ja dokumenteerima informatsiooni, mis kinnitaks auditi tulemust. Probleemi leidmisel tuleb veenduda, et selle lahendamiseks on alustatud vajalikke tegevusi ning tegeletakse probleemi likvideerimisega. (Siseaudit arvestus... 2002: 18)

Siseaudiitor peab tööplaani koostamisel arvesse võtma riskihindamise tulemusi, juhtorgani ettepanekuid, omavalitsuse eelarve suurust ja vajalikku tööde mahtu. Tööplaani projekti koostamisel peab siseaudiitor lähtuma vastavatest tegevusstandardite nõuetest ning tööplan peab sisaldama seaduse alusel väljatoodud järgnevaid aspekte:

1. Planeeritavate tööde nimetused, koos eesmärkide ning töödele kuluva ajaplaaniga.
2. Kvaliteediprogramm, mis hõlmab seiret, sisemist hindamist ja välishindamist.
3. Ressursivajaduse hinnang ning võimalikud ressursipiirangutest tulenevad mõjud.
4. Seire planeeritavad tegevused, mis annavad kindlust töö tulemustele. (Täidesaatva riigivõimu... 2012, §5, §8)

Siseauditi teostajal on suur vastutust kohaliku omavalitsuse eest. Siseauditi läbiviija peab lähtuma siseaudiitori kutse-eetikast ning olema kindel, et tema töö on objektiivne, sõltumatu ja professionaalne. Siseaudiitorile peab olema tagatud tööülesannete täitmiseks vajalikud tingimused, sealhulgas ligipääs vajalikule informatsioonile. (Siseaudit arvestus... 2002: 18)

Töö autor tõi probleemina välja selle, et Eestis ei reguleeri ükski seadus siseauditi kohustuslikkust Eesti kohalikes omavalitsustes. See annab kohalikule omavalitsusele valida, kas siseauditi läbiviimiseks luuakse siseaudiitori ametikoht või ostetakse audiitor ettevõttelt teenust sisse, kuna siseaudit on kohustuslik ainult raamatupidamise aastaaruande kinnitamiseks. Kohaliku omavalitsuse siseauditi töö ulatus on palju laiem, kui seda on sisse ostetud teenuse puhul. Nimelt siseaudit käsitleb aasta ringselt tööplaanis väljatoodud teemasid, mis on efektiivsem pettuste, vigade ja probleemkohtade uurimiseks.

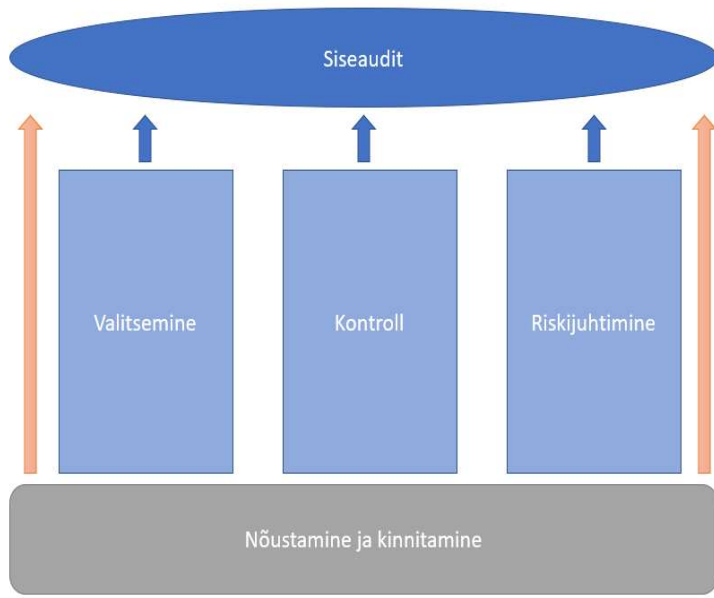
Paul Coram, Colin Ferguson ja Robyn Moroney on teinud uuringu Austraalia ja Uus-Meremaa organisatsioonide kahe grupi näitel, kus on kasutusel siseaudit ja kus mitte. Tulemused näitasid, et suurema tõenäosusega tuvastatakse pettused organisatsioonides, kus on organisatsiooni sisene siseauditi tegevus. Probleemkohad leitakse varem üles ning seetõttu on neid kergem likvideerida ja kokkuvõtteks on kahju väiksem või üldsegi ära hoitud. Tulemused näitasid ka seda, et organisatsioonides, kus on loodud siseauditi teostamiseks ametikoht, on pettuste avastamine tõhusam kui sisse ostetud teenuse puhul. (Coram, Ferguson, Moroney 2008: 543-559) Antud tulemused on tõestuseks, et siseauditi tegevus on väärtuslik ja oluline ning nagu välja on toodud,

siis ametikoha olemasolul on suurem tõenäosus avastada pettusi ja vigu kui sisse ostetud teenuse puhul.

Sisse ostetud siseauditi teenuse puhul on ka positiivseid külgi. Nimelt, kui siseauditi teostaja on väljaspoolt organisatsiooni, on suurema kindlusega tagatud tema objektiivsus ja sõltumatus. Kui kohaliku omavalitsuse siseauditi läbiviija on varasemalt töötanud organisatsioonis mõnel muul ametikohal, siis tema ei tohi hinnata enda varasemalt tehtud tööd.

Siseaudit aitab valitsusasutuste organisatsioonidel saavutada piisav vastutus ja ausus, parandada valitsusprogrammide rakendamist ning suurendada usaldust kodanike ja sidusrühmade vahel. Zulkifli Baharud-din, Alagan Shokiyah ja Mohd Serjani Ibrahim tegid uuringu siseauditi ja organisatsiooni seosest. Nende poolt tehtud uuringu tulemuste põhjal saab öelda, et siseauditi kompetentsus, sõltumatus ja objektiivsus ning juhtkonna toetus siseauditi tööle olid positiivses seoses. (Baharud-Din, Ibrahim, Shokiyah 2014) Uuringu tulemusena saab väita, et juhtkonna ja siseauditi teostaja koostöö on oluline, mis aitab viia eesmärgi täitmiseni.

Siseauditi roll on muutunud traditsioonilisest auditi lähenemisest proaktiivsemale väärtuste lisamisele suunatud lähenemisviisile, kus siseaudiitorid on juhtkonnaga tugevamate suhtlussidemetes (Bou-Raad 2002: 182). IIA on vastu võtnud, et siseauditi töö ei piirdu ainult kindlustandvate teenustega, vaid hõlmab ka nõustamistegevust (G. Brody, Lowe 2014: 3). Siseauditi rolli võib määratleda nii, et see hõlmab justkui kolme peamist elementi – riskijuhtimine, kontroll ja juhtimisprotsessid. Neid elemente nimetatakse siseauditi kolmeks sambaks (Joonis 8). (Asare 2009: 19)



**Joonis 8.** Siseauditi kolm sammast (autori koostatud, Asare 2009: 20).

Kolm sammast on siseauditi funktsiooni põhialuse tugevdamiseks. Riskijuhtimine, kontroll ja valitsemine hõlmavad eesmärkide saavutamise tagamiseks kehtestatud põhimõtteid ja protseduure ning hõlmavad riski asjakohast hindamist, sisemise ja välise aruandlus- ja vastutusprotsessi usaldusväärsust, vastavust kehtivatele seadustele ja määrustele ning käitumisreeglite järgimist, mis on töötajatele kehtestatud. (Asare 2009: 19)

Revisjonikomisjoni ja siseauditi regulaarne suhtlus võib tulla kohalikus omavalitsuses kasuks, kuna see võimaldab õigeaegselt edastada asjakohast informatsiooni (Zain, Subramaniam, Stewart 2006: 7). Kui auditi käigus tuvastatakse ebakõlasid või pettusi, siis audiitor peab kohe sellest teavitama isikut, kellele tema allub. Avaliku sektori puhul tuleb vajadusel esitada pettuse avastamise raport ka Rahandusministeeriumi finants järelevalve osakonnale.

Kohaliku omavalitsuse siseauditi teostaja peab kõige viimase tegevusena koostama eelneva kalendriaasta kohta tegevusaruande, mis tuleb esitada hiljemalt 1. märtsiks Rahandusministeeriumile (Täidesaatva riigivõimu... 2012 §13), kus peab olema väljatoodud kõik positiivsed ja negatiivsed tähelepanekud, soovitusel, tõendusmaterjalid, järeldused ning probleemkohtade likvideerimise viisid ja tähtajad (Siseaudit arvestus... 2002: 19). Samuti peab tegevusaruanne sisaldama standardite täitmise kinnitust, tehtud ja kavandatud tööde arvu ning tööplaani täitmises kulunud ressursse. Tegevusaruande koostamisel peab siseaudiitor

veenduma, et tema poolt väljatoodud soovitused on arusaadavad ka juhtkonnale (Täidesaatva riigivõimu... 2012 §13). Käesolev magistritöö on suunatud kohalikele omavalitustele, seega tegevusaruanne peab olema arusaadav tervele linna- ja vallavalitsusele, seal hulgas volikogule ja teemajuhtidele.

Kokkuvõttena saab öelda, et siseauditi roll on kohalikus omavalitsuses oluline, sest kohalikus omavalitsuses ei ole avalikke vahendeid piiramatuseni ja seetõttu tuleb ressursse kasutada tõhusalt ja säästlikult. Kohaliku omavalitsuse tegevus peab olema usaldusväärne. Siseauditi eesmärk on leida riske ja nende hindamise tulemusena koostada siseauditi tööplaan, mis on aluseks auditeerimise komponentidele. Siseauditi funktsioon peab olema sõltumatu, mis tagab objektiivsed otsused ja järeldused.

## **2. SISEAUDITI ROLL EESTI KOHALIKES OMAVALITSUSTES**

### **2.1 Metoodika valik ja põhjendus**

Käesolevas peatükis annab töö autor ülevaate uuringu metoodikast ja uurimismeetoditest. Magistritöö eesmärgist tulenevalt on vaja välja selgitada, milline on siseauditi Eesti kohalikes omavalitsustes. Järgnevalt annab autor ülevaate töö eesmärgini jõudmisest ning valimi valimisest.

Töö eesmärgi saavutamiseks kasutatakse kvalitatiivset uurimismeetodit. Kvalitatiivne uurimismeetod ei põhine mõõtmistulemustel (Õunapuu 2014: 53), see tähendab, et andmed ei ole seotud arvuliste näitajatega (Lagerspetz 2017: 105). Kvalitatiivse uuringuga kogutakse andmeid (Õunapuu 2014: 53) ning põhilisteks uurimisviisideks on intervjuu ja küsitlus (Lagerspetz 2017: 106). Intervjuu, kui ka küsitlus aitab paremini jõuda eesmärgi saavutamiseni, andes teemast ülevaate inimeste vaatenurgast, kes on selle teemaga reaalselt seotud (Guest, Mack, M. MacQueen, Namey, Woodsong 2005: 1-3) ehk saab detailsema ülevaate inimeste arvamustest ja kogemustest. Töö autor kasutab kvalitatiivse uurimisviisina intervjuude läbiviimist ja küsimustikku. Kvalitatiivse uuringuga püütakse mõista väheste osalejate maailmavaadet, mitte kontrollida suure valimi kaudu eelnevalt püsitatud hüpoteese. Kvalitatiivse uuringuga huvitatakse erinevate käitumismustrite protsessidest. Uuringuga uuritakse olukordi, mida püütakse mõtestada või tõlgendada nende tähenduste kaudu, mida intervjuueritav või küsimustele vastaja edasi annab. (Laherand 2010: 15, 17, 20)

Magistritöö eesmärk on siseauditi rolli väljaselgitamine Eesti kohalikes omavalitsustes. Magistritöö eesmärgi saavutamiseks püstitati järgmised uurimisülesanded:

- 1) anda ülevaade siseauditi olemusest, funktsioonist ja ülesannetest;
- 2) selgitada kohaliku omavalitsuse mõistet ja olemust ning tuua välja kohaliku omavalitsuse ülesanded Eestis;
- 3) tuua välja siseauditi roll ja ülesanded Eesti kohalikes omavalitsustes;

- 4) anda ülevaade siseauditi rakendamisest Eesti kohalikes omavalitsustes;
- 5) analüüsida Eesti kohalikes omavalitsustes siseauditi rolli ning funktsiooni vajalikkust.

Töö eesmärgist lähtudes, kuulub magistritöö eesmärgi saavutamiseks valimisse need kohalikud omavalitsused, kus on loodud siseauditi funktsiooni täitmiseks siseaudiitori ametikoht. Neid on Eestis kaks – Tartu linn ja Viljandi vald. Antud töös kasutatakse esmaseid andmeid, mis on saadud küsimustikule vastanult ja intervjueeritavatelt.

Käesoleva töö autor viis läbi intervjuu Viljandi valla siseaudiitori Anna Netšajevaga. Intervjuu viidi läbi tehniliste probleemide tõttu telefoni teel. Intervjuud ei viidud läbi otsekontaktis viirusepandeemia *Covid-19* tõttu. Intervjuu lindistati mobiiltelefoniga ja *Zoom* videokõne rakenduses. Intervjuu kestis 37 minutit ja 26 sekundit.

Teine intervjuu viidi läbi Tartu linna siseaudiitori Raivo Bachmanniga. Intervjuu viidi läbi *Zoom* videokõne rakenduses. Intervjuud ei viidud läbi otsekontaktis viirusepandeemia *Covid-19* tõttu. Intervjuu lindistati mobiiltelefoniga ja *Zoomi* rakendusega. Intervjuu kestis 45minutit ja 13 sekundit.

Intervjuu läbiviimisel toetus autor 22 küsimusele. Üks küsimus neist sisaldas väiteid, mida oli kokku 14. Intervjueeritavatelt sooviti teada saada nende tööviisi ja milline on nende tegevuse roll kohalikus omavalitsuses ja kuidas aidatakse eesmärkide saavutamisele kaasa. Intervjuu vastuseid võrreldakse teoreetilise osa ja seadusest tulenevate põhimõtetega. Intervjuu küsimused on väljatoodud lisas 1.

Töö autor valis küsimustikule vastajateks Viljandi valla vallavanema ja Tartu linna linnasekretäri, sest siseaudiitorid alluvad neile. Lähtudes küsimustest oli otstarbekas koostada kirjalik küsimustik, kuna väidetele vastamine eeldab hindamist. Küsimustiku koostamisel võttis autor aluseks teoreetilises osas väljatoodud aspektid. Küsimustik on väljatoodud lisas 2.

Autor koostas internetipõhise küsitlusevormi *Google Docs*-is, mis edastati Tartu linna linnasekretärile ja Viljandi valla vallavanemale e-maili teel. Küsitluselingiga saadeti kaasa uuringu eesmärki selgitav kiri. Üks isik jättis teadmata põhjusel küsimustele vastamata.



Kohalikes omavalitsustes töötavate ametnike meiliaadressid on kättesaadavad internetis linna- ja vallavalitsuse kodulehel.

Küsimustik koosnes 12 küsimusest, millest üks oli vaba lahter, kus saadi avaldada enda arvamust, soovitusi või täiendusi. 6 küsimust oli valik vastustega ja 6 küsimust avatud vastusega, mis andis vastajal tuua välja omapoolse arvamus ja nägemuse. Üks punkt koosnes 14-st väitest, mida vastaja pidi enda tunnete ja kogemuste põhjal hindama. Küsimustiku koostades jättis autor anonüümsuse tagamiseks küsimata, millisest omavalitsusüksusest vastaja on. Põhjuseks on see, et käesolev magistritöös ei keskenduta ühele kindlale omavalitsusüksusele vaid vaadatakse pilti tervikuna.

Töö autori poolt valitud kvalitatiivne uurimismeetod sobis eesmärgi saavutamiseks kõige paremini. Valimi hulk on piisav, sest Eesti kohalikes omavalitsustes rakendatakse küll sisekontrolli süsteemi, aga siseauditi teostamiseks loodud siseaudiitori ametikoht on kahel omavalitsusüksusel. Lisaks sellele andsid intervjueeritavad töö autorile põhjalikku teavet.

Magistritöö eesmärk on siseauditi rolli väljaselgitamine Eesti kohalikes omavalitsustes. Käesolevas peatükis andis autor ülevaate uurimismetoodikast, millega jõuti töö eesmärgi täitmiseni. Autor tõi välja valimi, kellega viidi läbi intervjuud ja kellele saadeti küsimustik. Järgnevalt toob töö autor välja Tartu linna ja Viljandi valla juhtimisstruktuuri, kust nähtub siseauditi positsioon kohalikus omavalitsuses ning millised on isiku õigused ja kohustused. Samuti analüüsib autor intervjuude ja küsimustikuga saadud vastuseid.

## **2.2. Siseauditi funktsiooni rakendamine Eesti kohalikes omavalitsustes**

Magistritöö eesmärk on siseauditi rolli väljaselgitamine Eesti kohalikes omavalitsustes. Üheks uurimisülesandeks on anda ülevaade siseauditi rakendamisest Eesti kohalikes omavalitsustes. Käesolevas peatükis analüüsib töö autor valimiks valitud omavalitsusüksuste põhjal siseauditi rolli ning funktsiooni vajalikkust. Eesmärgi saavutamiseks annab töö autor ülevaate kahest omavalitsusest, kus on loodud siseauditi läbiviimiseks ametikoht ja ametisse nimetatud siseaudiitor ning analüüsib intervjueeritavate ja küsimustikule vastanute vastuseid.

Käesolevas magistritöös tõi autor esimeses peatükis välja siseauditi ja kohaliku omavalitsuse mõiste. Nimelt kohalik omavalitsus rajaneb kindlal riigi territooriumi haldusjaotusel. Kohalikul omavalitsusel on võime ja õigus reguleerida kohalike valla- või linnaelanike huve ja vajadusi, mis on seadusega kooskõlas. (Kohaliku omavalitsuse korralduse seadus 2020, §2) Reguleerides elanike huve ja vajadusi peab omavalitsus üksus arvestama kohaliku elu arengu iseärasusi. Vähendamaks ebavõrdsust kohalike omavalitsusüksuste vahel, toimus 2017. aastal haldusreform. Sellest ajast alates on Eestis 79 kohalikku omavalitsust, mis jaguneb 64 vallaks ja 15 linnaks. Haldusreformiga on kontrollivajadus suurem ning üheks võimaluseks on luua siseauditi ametikoht.

Autor tuletab meelde, et siseaudit on tegevus, mille eesmärk on anda sõltumatut ja objektiivset tagasisidet organisatsioonis toimuva kohta. Siseauditi funktsiooni vajalikkus on eelkõige tähtis suuremates ja keerukamates organisatsioonides. Siseauditi roll kohalikus omavalitsuses on anda sõltumatut tagasisidet ressursside kasutuse ja efektiivsuse kohta. Nagu ka töö autor varasemalt välja tõi, siis siseauditi teostaja on siseaudiitor.

Eestis ei ole kohalikus omavalitsuses kohustust luua siseauditi funktsiooni täitmiseks vastav ametikoht. Küll aga on auditi kohustus raamatupidamise majandusaasta aruande kinnitamiseks. Eestis on 79-st kohalikust omavalitsusest loonud 2 omavalitsust siseaudiitori ametikoha – Viljandi vald ja Tartu linn.

Eestis on probleemkoht, et siseauditi funktsiooni ei rakendata enam kohalikes omavalitsustes. Viljandi valla siseaudiitor arvab, et *„enamikes omavalitsustel ei ole siseaudiitori ametikohta siseauditi funktsiooni täitmiseks, kuna kohaliku omavalitsuse siseaudiitor peab olema atesteeritud või avaliku sektori siseaudiitor. Siseaudiitoreid ei ole lihtne leida, eriti väikestes kohtades, mis ei ole suurlinnad. Lisaks sellele on sul vaja sertifikaadi saamiseks kogemust.“* Tartu linna siseaudiitor avaldas arvamust, et *„siseaudiitoriks ei saa õppida, pigem kasvatatakse organisatsioonis vastav ametipositsioon välja ning siseaudit ei ole amet, mida on koolis lihtne õppida. Kui inimene tunneb, et see amet on tema jaoks, siis leitakse tee siseauditini.“*

Tabelis 1 on välja toodud töö valimi ehk Viljandi valla ja Tartu linna siseaudiitori funktsiooni teostaja ja alluvus ning kes siseaudiitoritele alluvad.

**Tabel 1.** Viljandi valla ja Tartu linna siseauditi funktsiooni teostaja ja alluvussuhted (autori koostatud)

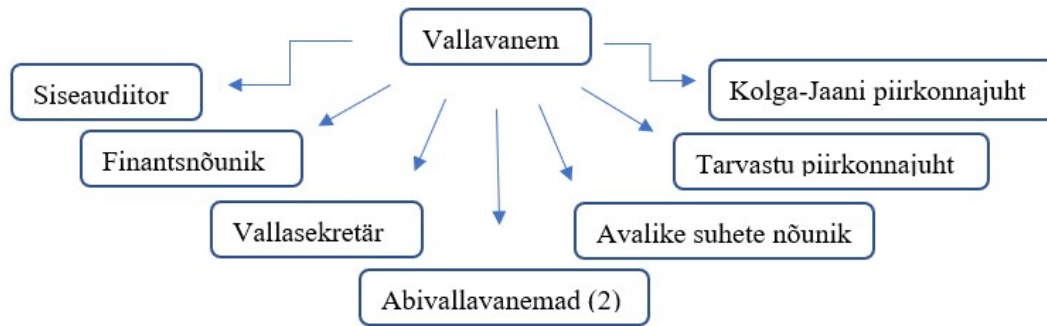
	<b>Viljandi vald</b>	<b>Tartu linn</b>
Siseauditeerimise teostaja	Siseaudiitor	Siseaudiitor
Siseauditi alluvus	Vallavanem	Linnasekretär
Siseauditi alluvad	Puudub	Puudub

Tabelist tulenevalt ja varasemalt on välja toodud, et nii Viljandi vallas kui ka Tartu linnas teostab siseauditi siseaudiitor. Erinevus on selles, et Viljandi vallas allub siseaudiitor vallavanemale ja Tartu linnas linnasekretärile. Siseaudiitoritel alluvad puuduvad.

Viljandi valla põhimääruses on samuti väljatoodud, et vallas viib siseauditi läbi siseaudiitor. Siseaudiitor ja revisjonikomisjon kontrollivad eelarvevahendite kasutamist, aga eelarve täitmist, raamatupidamist ja finantsjuhtimist korraldab vallavalitsus. (Viljandi valla põhimäärus 2020, § 32 lg 4 ja § 34 lg 2). Tartu linnas kuulub siseaudiitor sisekontrolli osakonna alla. Tartu linna põhimääruses ei ole fikseeritud, kes teostab siseauditi.

Järgnevalt toob autor välja Viljandi vallavalitsuse ja Tartu linnavalitsuse juhtimisstruktuuri, kus on näha, millisel tasandil siseaudiitor valla- või linnavalitsuses asetseb.

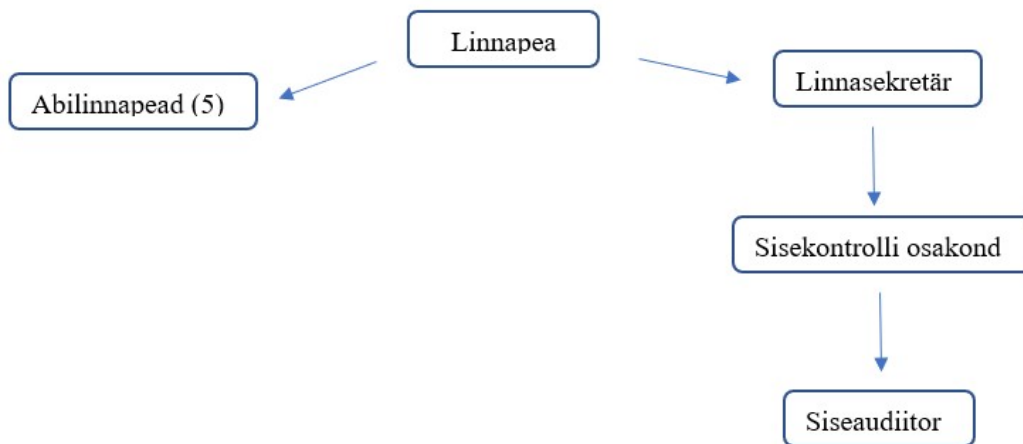
Joonisel 9 on autor väljatoonud Viljandi vallavalitsuse koduleheküljel väljatoodud juhtimisstruktuuri. Autor on struktuuri kohandanud ja väljatoonud esmase ja teise tasandi kuna käesolev töö keskendub siseauditile ja Viljandi valla siseaudiitoril alluvaid ei ole. Esmase tasandi alla mõtleb autor vallavanemat ja teise tasandi all ametikohti, kes alluvad vallavanemale.



**Joonis 9.** Viljandi Vallavalitsuse juhtimisstruktuur (autori koostatud, Viljandi Vallavalitsuse struktuur 2020).

Viljandi Vallavalitsuse siseaudiitori ametijuhendis on samuti fikseeritud, et audiitor allub vallavanemale ja isikul endal alluvad puuduvad. Sama kinnitab ka joonis 9.

Joonisel 10 on nähtav Tartu linnavalitsuse juhtimisstruktuur. Käesoleva töö autor on kohandanud struktuuri ja väljatoonud struktuuri kolm tasandit kuna käesolev töö keskendus siseauditile ja Tartu linna siseaudiitoril alluvaid ei ole.



**Joonis 10.** Tartu linnavalitsuse juhtimisstruktuur (autori koostatud, Tartu Linnavalitsuse struktuur).

Jooniselt 10 tulenevalt mõtleb töö autor esmase tasandi alla linnapead, teise tasandi all ametikohti, kes alluvad vallavanemale ehk abilinnapead ja linnasekretär. Kolmanda tasandi all mõtleb töö autor sisekontrolli osakonda, kuhu alla kuulub ka siseaudiitor. Tartu linna siseaudiitor allub linnasekretärile.

Tartu linna põhimääruses on väljatoodud, et Tartu linna hallatavad asutused kui ka ametiasutused lähtuvad ühtsetest põhimõtetest teabehalduses ja teenuste korraldamisel. Linnavalitsus määrab teabehalduse põhimõtted ja teenuste korraldamise, kui õigusaktid ei reguleeri teisiti. Tartu linnas on õigus anda juhiseid ka linnasekretärile, kes võib anda juhiseid ühtesete teenuste ja teabehalduse põhimõtete korraldamiseks ja rakendamiseks. (Tartu linna põhimäärus 2020, §22)

Järgmisena toob autor välja intervjuude ja küsimustiku käigus saadud vastused, mis olid suunitletud siseauditi tööprotsessile ja siseauditi funktsioonile, et selgitada välja siseauditi roll Eesti kohalikes omavalitsustes. Käesoleva töö autor analüüsib vastuseid kokkuvõtvalt, kui esineb olulisi erinevusi, siis toob välja eraldi Tartu linna ja Viljandi valla praktika ning arvamused.

Tabelis 2 on autor koondanud siseauditi funktsiooni rakendamise põhimõtted, siseauditi funktsiooni mõju tööprotsessile, riskide hindamise ja tööplaani koostamise perioodi. Vastused on koondatud intervjuude käigus ja küsimustikule vastanult vastustest. Tabelist on näha järgmised kokkuvõtavad vastused:

**Tabel 2.** Siseauditi funktsiooni rakendamise algaspektid (Autori koostatud)

Aspektid	Vastused
Siseauditi funktsiooni rakendamise põhimõtted	Maine tõstmine; seaduste ja õigusaktide vastavuse tagamine; finantskulude ja avalike ressursside optimeerimine
Siseauditi funktsiooni mõju tööprotsessile	Kontrolliv ja tagasisidet andev mõju; riskide maandamine
Riskihindamine	Koostöö osakondadega, valla- ja linnapeaga, valdkonnajuhtidega; audituniversum
Tööplaani	Aasta tööplaani ja poolaasta tööplaani

Küsimustikule vastaja tõi välja, et siseauditi funktsiooni rakendatakse omavalitsusüksustes maine tõstmiseks, seaduste ja õigusaktide vastavuse tagamiseks ning finantskulude ja avalike ressursside optimeerimiseks. Siseauditi funktsioon aitab kaasa kohaliku omavalitsuse eesmärkide saavutamisele. Samuti kaasatakse siseauditit juhtimisotsuste tegemisse. Kohaliku omavalitsuse üksuse finantsjuhtimise käsiraamatus on väljatoodud, et siseauditi eesmärk on suurendada juhi kindlustunnet organisatsioonis. Seega töö autor leiab lähtudes esimeses peatükis väljatoodud teooriast, et organisatsiooni kindlustunne on ka aluseks maine tõstmisele.

Käesoleva töö teoreetilises osas leidis autor, et siseauditi funktsioon on organisatsioonile suunatud ja vajadusele põhinev vahend. Siseauditi funktsiooni rakendamise eesmärk on saada objektiivset ja sõltumatut informatsiooni organisatsioonis toimuva kohta.

Küsimustikule vastaja silmis on siseauditi funktsioonil kontrolliv ja tagasisidet andev mõju omavalitsuse tööprotsessile. Siseaudiitorid andsid teada, et peale haldusreformi on kohalikud omavalitsusüksused suureks läinud ning jälgida seda, et riskid oleksid selged ning riske maandavad kontrollid oleksid paigas, et süsteem toimiks, siis on siseauditi funktsioon vajalik. Siseauditi funktsiooni kasutamisel on kokkuvõtteks positiivne mõju.

Tartu linna siseaudiitor tõi probleemina välja, et *„varasemalt oli Rahandusministeeriumil suurem koordineeriv roll üle Eestis, siis täna korraldavad kõik omavalitsusüksused oma tunnetuse järgi seda valdkonda. On tunda, et keskmisest suunamisest on puudu.“*

Teise üldise probleemina toodi välja, et ühel audiitoril on raskem töötada väiksemas kohalikus omavalitsuses, kuna puudub võimalus arutlemiseks lahendusteni jõudmiseks. Suhtlusmoment on oluline. Kohalikel omavalitsustel on võimalik ka teenust sisse osta, näiteks konkreetsetele teemadele, millele vastust soovitakse ja seeläbi auditeerimist teostatakse.

Siseaudiitor peab koostama tööplaani, millele eelneb riskide hindamine. Viljandi valla ja Tartu linna siseauditi tööplaani vahe on selles, et Tartu linn koostab poolaasta tööplaani ja Viljandi vald aasta tööplaani. Tartu linna siseaudiitor ütles, et *„poolaasta tööplaani eelis on see, et saab operatiivselt hetkeolukorraga arvestada. Kuna arvestama peab organisatsiooni sisemisi ja juhi vajadusi, siis oodatakse, et omavalitsusüksusel oleksid kõik tegevused korras.“*

Täidesaava riigivõimu asutuse siseauditeerimise üldeeskirjas on väljatoodud aspektid, millest peab tööplaan koosnema. Autor loetles neid aspekte käesoleva töö alapeatükis 1.3. Kokkuvõtvalt peab tööplaan koosnema planeeritavatest töödest, eesmärkidest, ajaplaanist, kvaliteediprogrammist, ressursivajadusest ja planeeritavatest tegevustest.

Viljandi vallas koostatakse kõige esimesena riskide ja auditiumiversumi põhjal plaan, mille põhjal näeb auditeerimist vajavaid riske. Sealt näeb ka ära, milliseid valdkondi on varasemalt auditeeritud, või kas on varasemalt toimunud kontrollid, mis ei ole otseselt auditeerimisega

seotud. Selle kaudu tuvastatakse ka ära, kas on riske, mida peab auditeerima iga aasta või mõne kindla perioodi järel. Tuvastatud auditeerimist vajavate riskide põhjal koostatakse tegevusplaan, mille kinnitab volikogu.

Viljandi valla siseaudiitor andis teada, et tema teeb plaani koostamisel koostööd vallavanema ja valdkonna juhtidega. Vallavalitsus vaatab samuti tööplaani üle ning teeb ka omapoolsed ettepanekud. Vallavalitsus esitab plaani edasi volikogule. Volikogu juures on komisjonid, kes arutavad revisjonikomisjoniga esitatud plaani. Revisjonikomisjon annab omapoolse arvamuse, kas ollakse esitatud plaaniga nõus või mitte, üsna tihti tuleb ka nende poolt erinevaid ettepanekuid.

Tartu linnas on *Covid-19* pandeemia seganud tavapärast töörütmi. Siseaudiitor andis teada, et tänu pandeemiale ning osakonna muutuse ja moodustamisega, mis ei ole veel lõpuni teostatud, on hetkel asjad muutunud. *„Täna ollakse keskendunud üksikülesannete lahendamisele, probleem kohtadele ja kulude kokkuhoiule.“* Siseaudiitor on võtnud korruptsiooni ennetamise enda ülesandeks. Siseaudiitor teeb majasiseselt teste läbi ja puutub kokku kaebustega, mida omavalitsusüksusele esitatakse. Siseaudiitor ütles, et *„varasemalt oli rütm selline, et viidi läbi riskide hindamine ning riskide hindamisega paralleelselt ja enne seda viidi läbi intervjuusid, kas abilinnapeadega või osakonnajuhatajatega. Küsimused viiakse läbi erinevas vormis, kas kirjalikult või otsekontaktis intervjuu vormis. Selle alusel selekteeriti välja nii riskide hindamise, kui ka intervjuude põhjal need teemad, mis võiksid olla aktuaalsed järgmises tööplaanis.“*

Tartu linnas vaatavad tööplaani üle nii linnasekretär kui ka linnapea, kes selle kooskõlastavad ja kinnitavad. Tartu linna siseaudiitor tõi ka välja, et abilinnapeadel on samuti võimalus markeerida neid teemasid, mida nemad oma vastutusvaldkondades oluliseks peavad.

Tartu siseaudiitor andis teada, et riske nad otsivad ise osakondadega suheldes, lastes neil riske hinnata ja selle alusel saada riskide pingerida, mida tutvustati omavalitsusele. Viimasel aastal ei ole plaanide segi löömise tõttu riske väga üle vaadatud.

Töö autor küsis, et millised tegevused võivad mõjutada tööplaani kujundamist. Küsimustiku vastaja ja siseaudiitorid tõid välja, et peamised aspektid on auditeerimist vajavad tegurid, juhtorgani ettepanekud, eelarve suurus ja tööde maht.

Intervjueeritav lisas, et kui eelarve suurus ei võimalda teatud objekte auditeerida, aga kui tekib avalik huvi või näiteks satutakse probleemidega avalikuse ette, siis alati leitakse vahendeid olukorra lahendamiseks ja likvideerimiseks.

Nagu ka varasemalt välja toodi, siis siseaudiitorid kaardistavad, millised on auditeerimist vajavad objektid ja selle tähtsuse või kriitika alusel koostatakse tööplaan. Arvestades omavalitsuse ja erinevate aspektide suurust, on oluline valida kõige tähtsamad tegurid.

Käesoleva töö autor tõi intervjueeritavatele välja erinevad auditeerimis meetodid, mida on täpsemalt kirjeldatud käesoleva töö alapeatükis 1.1. Meetodite kasutamise võimalused on näha tabelis 3. Väljatoodud meetodite eesmärk on tööplaani alusel jõuda auditeerimistulemuseni.

**Tabel 3.** Auditeerimisel kasutatavad meetodid (Autori koostatud)

Meetodid	Rakendamine
Tegevuse taasesitlus	Jah
Ristküsitlus	Jah
Vaatlus	Jah
Analüütiline ülevaade	Osaliselt
Füüsiline inspekteerimine	Osaliselt
Kokkuviiimine	Jah
Interjuuvde läbiviimine	Jah
Küsimustike kasutamine	Jah
Aruannete ja uurimuste lugemine	Jah
Sõltumatu osapoole kinnitus	Jah
Matemaatilised mudelid	Osaliselt
Võrdlemine	Jah
Kaardistamine	Jah
Läbijalutamine	Jah

Meetodite märksõnade all mõtles autor kokkuvõtvalt, et meetodid võivad olla analüütilised, ülevaatelised, informatsiooni koguvad kui ka võrdlevad. Tegevuse taasesitluse all mõtles autor, et audiitor hakkab algusest peale situatsiooni kaardistama, võrdlema, viiakse olukord aspektidega kokku ning tehakse vajadusel küsitlusi kas otsekontaktis intervjuu vormis või küsimustiku teel. Ristküsitluse all on mõeldud olukorda, kui on vaja infot teatud asjaolu või tehingu kohta, mida vastandatakse teisest allikast saadud infoga sama asjaolu või tehingu kohta. Füüsilise inspekteerimise all on mõeldud olukorda, kui siseaudiitori teadmised jäävad vajaka ja kaasatakse erialaspetsialiste või küsitakse nõue teemat tundvatelt isikutelt. Matemaatiliste



modelite all lähtutakse enamjaolt auditi ulatuse suurusest ja eesmärgist. Matemaatilise mudelite kasutamisega on tavaliselt andmeid palju ehk massandmed eeldavad auditi suurt ulatust ja kokkuvõttes tuleb otsustada, kas see tasub end ära. Läbijalutamise all on mõeldud kõiki eelnevalt väljatoodud tegevusi.

Viljandi valla siseaudiitor ütles, et *„mina lähtun riskide hindamisel ja infot kogudes „best practice“ ehk võimalikest parimatest praktikatest, et saada ülevaade, kuidas süsteem võiks toimida kõige paremini ning millised on paremad meetodid, mida rakendada.“*

Intervjueeritavad tõid välja, et intervjuude ja küsitluste tegemine on siseauditi läbiviimisel lahutamatu osa. Siseauditi teostamisel on sagedane, et peab samm-sammult olukorra läbi tegema ehk planeerima, kaardistama ja võrdlema.

Üks intervjueeritav andis teada, et kui tema auditeerimist vajavast teemast midagi ei tea, siis tema keeldub sellest tööst, kuna tal ei ole teadmisi, et anda hinnangut. Kui kaasatakse erialaspetsialiste, siis tal ei ole ikka võimalus kokkuvõtteks öelda, kas spetsialist hindab olukorda õigesti või mitte.

Tartu linna siseaudiitor tõi välja, et Tartu linna omavalitsus üksus on piisavalt suur ja temal on võimalus kontakteeruda kaasametnikega, kelle käest saab nõua küsida. Aga siinkohal tuleb lähtuda sellest, et infot tuleb koguda mitme ametniku käest, mitte ainult ühe. Väljas poolt teenuse tellimine ja ekspertide kaasamine väljapoolt maja on veel lisakulu, mida soovitakse vältida.

Tartu linna siseaudiitor ütles: *„Sõltumatu osapoole kinnitus väljas poolt maja küsimine on pigem haruldus, kuna ei soovita probleeme majast välja viia ja olukorda lahendatakse lähemalt kättesaadavate andmetega.“* Tartu linnal on eelis rohkemate ametnikega, et informatsiooni on võimalik koguda ka omavalitsuse siseselt.

Lähtudes kohaliku omavalitsuse korralduse seadusest, tuleb siseauditi teostajal koostada eelarveaastaks siseauditi tegevusplaani. Tegevusplaani tuleb kohaliku omavalitsuse korralduse seaduse §48<sup>1</sup> lõike 6 alusel esitada koos majandusaasta aruande kinnitamiseks. Töö autor küsis intervjueeritavalt, kuidas koostavad nemad tegevusplaani ja milliseid aspekte seal välja tuuakse.

Tartu linnas tegevusplaanis üksikasjalikult tehtud tööde tulemini jõudmist lahti ei kirjeldata ja välja ei tooda, kuna see on kirjas auditaruandes või mõnes muus dokumendis, näiteks memos. Aasta lõpus linna majandusaasta aruandele juurde lisatud tegevusplaanis kajastatakse töid üldiselt ja tuuakse välja seotud osapooled kuna seotuid osapooli on väga palju ja nendega tehtud toiminguid veel rohkem.

Viljandi vallas läheb tegevusplaan esmalt vallavanemale ja auditeeritavale. Vajadusel lisatakse muud järeltegevused, et mis ajaks puudused likvideeritakse. Ajakavaga pannakse paika, millal tehakse järelkontrolli. Vallavanem kooskõlastab selle aruande. Vallavalitsusega on kokkulepitud, et aruandeid tehakse jooksvalt, et lahendada olukordi paremini ja, et oleks tulemusi näha. *Covid-19* pandeemia tõttu antakse tehtud töödest aru kaks korda aastas, muidu on praktika, et kord kvartalis.

Viljandi vallas kinnitatakse tegevusplaan eelarveaasta lõpus, nii nagu seadus ette näeb. Majandusaasta aruandega esitatakse hinnang sisekontrolli süsteemile, mis siis lisatakse majandusaasta aruandele. See esitatakse vallavalitusele, kes vaatab selle üle ja siis läheb see volikogule koos majandusaasta aruandega. Audiitor tõi välja, et „*see on siseaudiitori hinnang sellele, kuidas sisekontrollisüsteem toimib, kas see toimib, millised on riskid ning kas tegeletakse riskijuhtimisega*“. Samuti toob siseaudiitor tegevusplaanis välja tegevusvaldkonnad, mida eelmise aasta auditeeriti, selle põhjal antakse üldine hinnang, kas süsteem on toimiv, esineb puudusi või vajab täielikku täiendust.

Siseauditi teostamise käigus ja objekti auditeerimisega lõpule jõudes peab siseaudiitor andma endapoolse nägemuse ja probleemkohtade olemasolul tegema ettepanekuid, et olukorda paremaks muuta. Käesolevas töös alapeatükis 1.3 on väljatoodud joonis 7, kus nähtub, et siseaudiitori viimane tegevus peaks olema järelkontroll. Järelkontrolli eesmärk on veenduda, kas probleemkohad on likvideeritud või likvideerimisel, samuti hinnatakse selle käigus siseauditi poolt esitatud nõuannete efektiivsust. Töö autor küsis intervjuu ja küsimustikuga, et kas tegevusplaanis väljatoodud ettepanekutega arvestatakse ja kas need on asjakohased.

Intervjueeritavad leidsid, et nende ettepanekutega arvestatakse. Nende poolt antakse juhtkonnale üldisi soovitusi, kui ka selliseid soovitusi, mille muutmiseks läheb rohkem aega. Järeltegevused peegeldavad seda, kas ettepanekud on täide viidud või mitte. Mõne olukorra

lahendamiseks tuleb kaaluda, et probleemi lahendamine ei ole kulukam, kui see kahju, mis tekkida võib.

Tartu linna siseaudiitor ütles, et *„pärast probleemkohtade leidmist ja tähtaja seadmist viiakse läbi järelkontrolli tundlikemal teemadel. Praktika on näidanud, et mõnda teemat ja ettepanekut peabki jääma kordama ning võib minna mitmeid aastaid enne kui tulemuseni jõutakse.“*

Siseaudiitorid peavad olema oma tööd tehes objektiivsed ja sõltumatud. Sõltumatuse all mõtleb autor asjaolusid, mis võivad ohustada siseauditi funktsiooni võimet täita siseauditeerimise kohustusi erapooletult. Objektiivsus all mõtleb autor suhtumise erapooletust, mis lubab siseaudiitoril oma tööülesandeid täita nii, et usk töötulemustesse on olemas ja kvaliteedi osas ei tehta kompromisse.

Küsimustiku vastaja andis teada, et siseauditi objektiivsus ja sõltumatus on tagatud selliselt, et siseaudiitor vastutab vallavanema ja revisjonikomisjoni ees otse. Käesoleva töö autor leiab, et vastaja hinnang on väga täpne, kuna siseaudiitorid ei alluta oma otsustusi auditi puudutavates küsimustes kellegi teise omadele.

Intervjuueeritavad tõid välja, et objektiivsus ja sõltumatus on juba tema positsiooniga paika pandud. Audiitoril ei ole muud vastutust kui ainult siseauditeerimine. Kui isik tegeleks veel muude ülesannetega, siis keegi teine peaks vastutama ja kontrollima ka tema tehtud tööülesandeid.

Viljandi valla siseaudiitor ütles, et tema objektiivsus ja sõltumatus seisneb selles, et tema allub vallavanemale ja volikogule ning tal on olemas otsene suhtlus nende isikutega. Tema saab kohe nende poole pöörduda. Lisaks täiendas ta oma vastust järgnevalt: *„väikses omavalituses on eriti tähtis, et sa oled objektiivne. Sul peavad alati olema tõendid, mis viitavad sellele, et on probleem. Enda tundeid ilma tõenditeta ei tohi kirja panna. Kui keegi teine vaatab neid tõendeid, siis tema peab arusaama ja jõudma samale järeldusele, kuhu sina jõudsid.“*

Tartu linna siseaudiitor andis teada, et tema ei tunne, et teda oleks survestatud või oleks tal keelatud midagi teha, järelikult tema tegevust hinnatakse objektiivseks ja sõltumatuks.

Käesoleva töö autor loetles intervjuu käigus ja edastas küsimustikuga väiteid siseauditi kohta. Väidetele paluti vastata enda tunnetusest ja kogemustest, kas tema on selle väitega täiesti nõus, pigem nõus, pigem ei nõustu, ei nõustu üldse või ei oska öelda. Järgnevalt toob autor tabelis 4 välja järgmised väited, mis puudutavad siseauditi funktsiooni („X-ga“ on märgitud, mida vastajad väitest arvasid):

**Tabel 4.** Siseauditi funktsiooni väited (Autori koostatud)

Väited	Täiesti nõus	Pigem nõus	Ei oska öelda	Pigem ei nõustu	Ei nõustu üldse
Siseaudit annab kohalikule omavalitsusele lisandväärtuse	X X	X			
Kohalikus omavalitsuses puudub siseauditi funktsiooni vajalikkus			X		X X
Siseauditi funktsioonile pööratakse Eestis vähe tähelepanu		X		X X	
Tunnen, et siseaudit annab kohalikule omavalitsusele rohkem usaldusväarsust	X X	X			

Intervjuueritav lisas juurde esimesele väitele, et tema töö kohta ei ole etteheiteid tehtud. Järelikult on lisandväärtus omavalitsusüksusele olemas. Teise väite kohta lisas Tartu siseaudiitor juurde, et tema arvates on sisekontroll samuti väga oluline, aga suuremates organisatsioonides võiks olla kasutusel siseauditi funktsioon. Tartu linna siseaudiitor ütles: „mina pean sisekontrolli olulisemaks, kuna see vastab omavalitsuse soovidele ja tahtmiste paremini, kui siseauditi funktsioon“.

Kolmandale väitele lisati juurde, et ESAÜ-s on üle 200 liikme, ning vaadates nimekirja, milliseid organisatsioone nad esindavad, sealhulgas IIA, siis on raske väita, et siseaudiitoritele ei pöörata tähelepanu. Kui sa oled ise siseaudiitor ja oled selle teema sees, siis pigem pööratakse tähelepanu. Samuti toodi välja, et suuremates üksustes pööratakse siseauditile rohkem tähelepanu, kui väiksemates.

Neljanda väite kohta ehk siseaudit annab kohalikule omavalitsusele rohkem usaldusväarsust, toodi välja, et välisaudiitor annab samuti kohalikule omavalitsusele usaldusväarsust, aga

siseaudiitor peaks andma rohkem. Siseaudiitor saab minna sügavamale, olla kriitilisem ja tuua välja väiksemaid tähelepanekuid kui välisaudiitor. Siseaudiitori ja sisseostetud audiitori piirid on erinevad. Välisaudiitor ei pruugi tuvastada väikeseid asju, sest tema ei lähe teemadega nii sügavale ja tema jaoks ei pruugi leitud tähelepanekud olulised olla. Siseaudiitor toob kõik tuvastatud tähelepanekud ja probleemkohad välja.

Eestis ei ole seadusega reguleeritud, et kohalikul omavalitsusel peab olema loodud siseauditi teostamiseks vastav ametikoht. Tabelis 5 on väljatoodud väited, et hinnata siseauditi ametikohta ja sisseostetud teenust („X-ga“ on märgitud, mida vastajad väitest arvasid):

**Tabel 5.** Siseauditi ametikoht ja sisseostetud teenuse väited (Autori koostatud)

Väited	Täiesti nõus	Pigem nõus	Ei oska öelda	Pigem ei nõustu	Ei nõustu üldse
Siseauditi funktsiooni lisandväärtus kaalub üle sisse ostetud teenuse puhul tekkivad kulud	X	X X			
Audititeenuse sisse ostmine on usaldusväärsem, kui selleks loodud ametikoht				X X	X

Esimese väite kohta toodi välja, et nii olemasoleval siseauditi funktsioonil kui ka sisse ostetud teenuse puhul on omad positiivsed ja negatiivsed küljed. Arvestades Eestis kohalike omavalitsuste suurusi ja ebaproportsionaalsusi, siis väiksematel omavalitsustel ei ole mõttekas palgale siseauditi funktsiooni täitmiseks ametniku ametisse nimetada. Väiksematel omavalitsustel on mõistlikum isegi ainult riskantsemate valdkondade audit läbi viia. Suuremates kohalikes omavalitsustes võivad probleemid kiiremini tekkida kui kontroll on nõrk. Negatiivsest pool on veel see, et välisaudiitor ei tea organisatsiooni toimimisest väga palju ja praktika on näidanud, et tema töö on palju aeganõudvam.

Teise väite kohta leiti, et audiitorid lähtuvad standarditest ning kui audiitor on pädev, siis peaksid nad olema võrdväärsed, ega mängi rolli, kas sa oled ametisene ja väljaspoolt asutust. Siinkohal toodi samuti välja, et välisel audiitoril läheb kontrolliga väga kaua aega, et end teemaga kurssi viia (näiteks kellelt andmeid saada, kust andmeid saada, kellega saab ja võib suhelda jne). Mõistlikum on, et välisaudiitor annab lisakinnitust auditeeritud objektidele.

Üldiselt on siseaudiitoril rohkem võimalusi objekte auditeerida ja organisatsiooni sees olles, kulub vähem aega.

Järgnevalt toob töö autor välja väited, mis puudutavad siseauditi töötegevusi. Väited on välja toodud tabelis 6 („X-ga“ on märgitud, mida vastajad väitest arvasid).

**Tabel 6.** Siseauditi töötegevuse väited (Autori koostatud)

Väited	Täiesti nõus	Pigem nõus	Ei oska öelda	Pigem ei nõustu	Ei nõustu üldse
Siseaudit hõlmab kõiki kohaliku omavalitsuse tegevusi ja üksusi		X X		X	
Siseauditi tööplaan teeb kohaliku omavalitsuse tegevuse läbipaistvamaks	X X			X	
Siseauditi lõpparuandes väljatoodud tähelepanekus ja soovitusel on asjakohased	X X	X			

Esimese väite kohta toodu intervjuu käigus välja, et auditeerimist vajavad aspektid pannakse esmatähtsuse järjekorda ja selle alusel hakatakse neid lahendama. Tegevused võivad olla erinevatest kategooriatest. Ühele tööplaanile ei satu alati kõikide osakondade tegevusi.

Teise väitega oldi muidu nõus, aga Tartu linna siseaudiitor avaldas teistpidist arvamust ja ütles, et „mina ei ole selle väitega väga nõus, kuna avalikustatud tööplaanised ei pea olema korrektselt välja kirjutatud, mida ja kuidas tehakse. Mõnikord me ei taha tegevusi üldse välja tuua, kuna me soovime vajalikku infot koguda“.

Kolmandad väidet täiendati sellega, et palju ettepanekuid tehakse juba kontrolli käigus, seega tegevusplaani jäävad enamjaolt kõige kaalukamad aspektid. Või kui kontrolli käigus on näha, et riski ei saa nii peagi maandada, siis sellised tegevused pannaksegi tegevusplaani.

Töö autor tõi väidetena välja ka teooriast lähtuvad aspektid, et saada intervjuueeritavatelt ja küsimustikule vastajalt kinnitust nende isiklike kogemuste põhjal. Väited on väljatoodud järgnevas tabelis 7 („X-ga“ on märgitud, mida vastajad väitest arvasid):

**Tabel 7.** Siseauditi rolli üldised väited (Autori koostatud)

Väited	Täiesti nõus	Pigem nõus	Ei oska öelda	Pigem ei nõustu	Ei nõustu üldse
Siseauditi roll on anda panus kohaliku omavalitsuse protsessi, seda hinnates ja täiustades	X X			X	
Siseauditi teostajal on suur vastutus kohaliku omavalitsuse ees	X X	X			
Siseauditi funktsiooni kasutamine aitab kiiremini tuvastata kohalikus omavalitsuses probleemkohti ja pettusi	X X X				
Siseauditi funktsiooni kasutamine aitab kasutada ressursse tõhusalt ja säästlikult	X X	X			

Vastajad olid nõus, et siseauditi roll on anda panus kohaliku omavalitsuse protsessi, seda hinnates ja täiustades, siis Viljandi valla siseaudiitor ütles: „*mina leian, et minu roll on hinnata. Omavalitsuse juhid täiustavad.*“

Teise väite kohta lisas Tartu valla siseaudiitor, et siseauditi teostajal ei ole ainult kohaliku omavalitsuse eest suur vastutust vaid vastutus laskub veel suuremale tasandile ehk vastutus on üleüldiselt suur.

Teooria osas tõi autor välja, et Coram, Ferguson ja Moroney poolt tehtud uuringust selgus, et organisatsioonides, kus rakendatakse siseauditi funktsiooni, on pettuste tuvastamine kiirem või ennatlikum. Kolmanda väitega olid kõik vastajad nõus, kuid Viljandi valla siseaudiitor täiendas, et neil on kasutusel kolmeliini mudel, kus kõik täidavad oma funktsiooni ja läbiselle on suuremad pettused tuvastatavad. Lisaks toodi välja, et kohalike omavalitsuste üldist kontrolli peab Kaitsepolitsei, kellel on laialdasemad valikud ametnike kontrollida. Siseaudiitoritel ei ole nii laialdasi andmebaase.

Neljanda väite kohta ütles Tartu linna siseaudiitor, et „*omavalitsused peavad raha kulutama, et teatud valdkonnad korda saaksid, kuigi saadav tulu ei pruugi olla vastav.*“

Täiendava küsimusena küsis autor nii intervjuueeritavatel kui ka küsimustiku käigus, et kas kohalikes omavalitsustes peaks olema siseaudit kohustuslik. Kokkuvõttena vastati, et suuremates omavalitsustes on oluline siseauditi funktsiooni kasutamine kuna muidu puudub tagasiside ja juhtkond ei jõua nii palju kontrolli teostada. Samas toodi ka välja, et on hea, kui kohalik omavalitsus jõuab ise selgusele, keda ja millisele ametipositsioonile isikut vajatakse ning see oleks omavalitsuse otsustada, kuidas seda tehakse.

Intervjuu ja küsimustiku käigus sai käesoleva töö autor arvamusi nii linna kui ka valla siseaudiitoritelt. See andis väga laialdasi ja osaliselt ka erinevaid arvamusi, kuna omavalitsusüksuste rahva arv ja ka töötajate arv on vägagi erinev. Kui Tartu linna rahvaarv on umbes 93 000 inimest, siis Viljandi vallas on umbes 13 500 inimest. Erinevus on märgatav. Lähtudes Viljandi vallast, siis saab öelda, et olenemata omavalitsusüksuse suurusest on võimalik siseauditi funktsiooni täitmiseks ametisse nimetada siseaudiitor ja tema töö on tõhus.

Siseauditi funktsioon on organisatsioonile suunatud ja vajadusele põhinev vahend. Intervjuu käigus ja küsimustikule vastanud kinnitasid, et siseauditi funktsiooni täitmisel antakse objektiivset ja sõltumatut informatsiooni organisatsioonis toimuva kohta. Töö autor tõi välja, et valimiks valitud Tartu linna rahvaarv on umbes 8 korda suurem kui Viljandi vallas, seega tagades kohaliku omavalitsuse läbipaistvus ja usaldusväärsus on mõistlik kasutada siseauditi funktsiooni, olenemata omavalitsusüksuse suurusest. Siseaudiitorid ja küsimustikule vastaja vastustest saab järeldada, et siseauditi töö kvaliteediga ollakse rahul ja siseauditi tööplaani ning tegevusplaani alusel on läbimõeldud, kuidas ja mis eesmärgil siseauditi funktsiooni kasutatakse.

Järgnevalt toob autor välja uurimistulemuste põhjal tähelepanekud ja annab vastuse tööeesmärgile.

### **2.3. Uurimuse tulemused ja tähelepanekud**

Magistritöö eesmärk on siseauditi rolli väljaselgitamine Eesti kohalikes omavalitsustes. Käesolevas peatükis annab autor ülevaate siseauditi rollist ja funktsiooni rakendamisest,



arvestades siinkohal eelmises peatükis väljatoodud valimis olevate omavalitsusüksuste intervjuu ja küsimustiku käigus saadud vastuseid.

Esmalt toob autor välja, et 2015. aastal leidis T. Kaarna oma magistritöös, et siseaudit on alles kohalikes omavalitsustes välja kujunemas ning sel ajal olid peamisteks põhjusteks siseauditi ametikoha puudumisel finantsressursside vähesus, siseauditi suured kulud ja nõuetekohaselt klassifitseeritud siseaudiitorite vähesus (Kaarna 2015: 49-50). Käesoleva magistritöö uuringu põhjal saab öelda, et tänavuni ei ole siseaudit väljakujunenud ning haldusreform ei ole samuti mõjutanud siseauditi funktsiooni rakendamist. Lähtudes teoreetilisest osast ja tuvastatud siseauditi rollist leiab töö autor, et haldusreform, mille käigus on suurenenud haldusalad ja omavalitsusüksuste eelarve, vajavad omavalitsusüksused probleemide ennetamiseks objektiivset ja sõltumatut järelevalvet. 2017. aastal toimunud haldusreform mõjutas nii Tartu linna kui ka Viljandi valda ehk omavalitsusüksustega liideti väiksemaid omavalitsusüksusi. Tartu linnas oli enne haldusreformi rakendatud siseauditi funktsiooni, aga Viljandi vallas alles pärast haldusreformi. Haldusreformi järgselt ei ole kohalikel omavalitsustel rohkem ametisse nimetatud siseaudiitoreid, kes on püsivalt ametisse jäänud.

Siseauditit teostades peab lähtuma IIA standarditest ning muudest seadusandlikest aktidest, milleks on Eestis näiteks Audiitortegevuse seadus, Kohaliku omavalitsuse korralduse seadus, Kohaliku omavalitsuse üksuse finantsjuhtimise seadus ja muud määrused ning eeskirjad, mis on siseauditi tegevusele suunatud.

Järgnevalt toob autor välja tähelepanekud, mis on tuvastatud uurimuste tulemuste, siseaudiitorite ametijuhendite, omavalitsusüksuste eeskirjade, põhikirjade ja määruste alusel:

- Siseauditi funktsiooni rakendamine ei ole Eesti kohalikes omavalitsustes kohustuslik. See võib olla põhjuseks, miks omavalitsusüksused seda ei rakenda, kuna see on lisakulu. Haldusreformi käigus haldusalade suurenemine ei ole mõjutanud siseauditi funktsiooni kasutamist omavalitsustes.
- Kohalikel omavalitsustel puudub ühtne juhtimisstruktuur. Kohalikele omavalitsustele tuleks luua ühtne IIA standardeid arvestav juhend, mis arvestaks kohalike omavalitsuste omapäraga. Kohaliku omavalitsuse korralduse seaduse kohaselt tuleb

omavalitsusüksusel põhimääruses määrata siseauditi töökorraldus. Ühtsest juhtimisstruktuurist tuntakse puudust.

- Siseauditi funktsiooni mittekasutavatel omavalitsusüksustel on võimalus, et riskid jäävad tuvastamata või juhitakse riske valesti. Kui omavalitsustel puudub ühtne riskijuhtimise süsteem, on suurem tõenäosus majanduslike kahjude tekkeks. Siseaudiitorite kättesaadavus ääremaades on raskendatud ja omavalitsused ei pruugi kontrollisüsteemile tähelepanu pöörata. Käesoleva töö autor leiab, et ühtne kontrollisüsteemi juhend võrdsustaks omavalitsusüksuste riskijuhtimissüsteemi.
- Kohalik omavalitsus kuulub avaliku sektori alla, mille eelarve suures osas koosneb riiklikest toetustest ja elanike poolt tasutud maksudest. Ühtse kontrollisüsteemi puudumisel on võimalus, et avalikke vahendeid kasutatakse ebaefektiivselt. Käesoleva töö autor leiab, et siseauditi funktsiooni kasutamine omavalitsusüksuses on mõistlik ja otstarbekas.
- Siseauditi roll kohalikus omavalitsuses on anda sõltumatut tagasisidet ressursside kasutuse ja efektiivsuse kohta. Autor tõi teoreetilises osas välja siseauditi läbiviimise protsessi, mille alusel annab siseaudit juhtkonnale tagasisidet. Planeerimine, kontrollimine, hindamine, tõlgendamine ja järelkontroll – need on etapid, kuidas siseaudit täidab oma rolli.

Uurimuse tulemusena on autor jõudnud järgmiste järeldusteni:

- Siseauditi funktsiooni rakendatakse vastavalt vajadusele.  
Käesolevasse töösse kaasatud intervjueeritavad ja küsimustikule vastaja nõustused, et siseauditi funktsioon on vajalik, kuid leidsid, et seda võiks rakendada vastavalt vajadusele. Probleeme tekitab siseaudiitorite vähesus ning paiknemine suuremates linnades, mistõttu võib väiksematel omavalitsustel olla kasulikum siseauditi teenust sisse osta. Töö autor nõustub intervjueeritavatega, kuna väiksematel omavalitsusüksustel ei pruugi olla vahendeid ja võimekust siseaudiitori ametikoha loomiseks.
- Siseauditi funktsiooni kasutatavate omavalitsusüksuste usaldusväärsus ja kvaliteet on heal tasemel.

Vesteldes intervjuueeritavatega sai autor kindlust, et siseaudiitori poolt kontrollitavad objektid on väljavalitud riskihindamise käigus ja ressursi rakendatakse probleemsematele objektidele.

- Siseauditi funktsiooni kasutamine aitab kiiremini tuvastada kohalikus omavalitsuses probleemkohti ja pettusi.

Kõik töösse kaasatud isikud kinnitasid, et siseauditi roll on aidata ennetada pettusi ja avastada neid enne, kui neid on võimatu või kulukam likvideerida.

- Riske tuleb hinnata järjepidevalt.

Intervjuueeritavad ja küsimustikule vastaja andsid teada, et siseauditi tegevuse käigus koostatakse tööplaani. Lähtudes käesoleva töö valimist koostatakse tööplaani poolaasta või aastase perioodi kohta. Riskide järjepideva hindamise käigus on võimalik auditeerida erinevaid objekte ja tuvastada võimalikke riske.

- Siseaudiitori ametisse nimetamine kaalub üle teenuse sisse ostmise.

Töö autor leiab lähtudes teooriast, seadustest ja määrustest ning intervjuueeritavate vastustest, et kulud siseaudiitori ametikoha loomisele on ülekaalus teenuse sisse ostmisega. Intervjuueeritavate hinnangul on praktika näidanud, et välisaudiitoril võtab auditi teostamine rohkem aega kui siseauditi funktsiooni täitjal, kuna siseauditifunktsiooni täitjal on parem ülevaade omavalitsusüksuses toimuvast.

Käesoleva töö eesmärk oli siseauditi rolli väljaselgitamine Eesti kohalikes omavalitsustes. Eesmärgi täitmiseks lõi autor välja käesolevas töös põhimõisted ning viis läbi uurimuse, mille valimiks olid Viljandi vald ja Tartu linn, kuna neis on ametisse nimetatud siseaudiitor. Töö autor viis läbi intervjuu Viljandi valla ja Tartu linna siseaudiitoriga ning saatis küsimustiku Viljandi valla vallavanemale ja Tartu linna linnasekretärile. Küsimustikule jättis üks vastaja teadmata põhjusel vastamata.

Magistritöö eesmärgist lähtuvalt saab kinnitada, et siseauditi roll Eesti kohalikes omavalitsustes on anda sõltumatut ja objektiivset tagasisidet organisatsiooni toimimisele. Siseaudit on tegevus, mille käigus analüüsitakse ja antakse hinnang organisatsiooni kontrollisüsteemile. Siseaudiitorid annavad omavalitsusele objektiivset ja sõltumatut tagasisidet, lähtudes seadustest ja määrustest, sh IIA-st, tulenevatest kohustustest.

Siseauditi tööplaaniga pannakse paika asjaolud ning tegevused, mis vajavad kontrollimist ja hindamist. Siseauditi tööplaan peab saama veel nõusoleku ja kinnituse, kas siis linnapealt või vallavanemalt kui ka volikogult. Eelarveaasta lõpus koostab siseauditi funktsiooni täitja tegevusplaani, kus antakse hinnang omavalitsusüksuse kontrollisüsteemile ja tuuakse välja eelmisel perioodil kontrollitud tegevused ning järeldused.

Uurimustulemusena selgus, et siseauditi tööprotsess on struktureeritud abivahend kohalikele omavalitsustele juhtimisotsuste tegemiseks, riskide hindamiseks ja maandamiseks. Siseauditi funktsiooni kasutamine on efektiivsem kui sisseostetud teenus, kuna siseaudiitor omab paremat ülevaadet omavalitsuses toimuvast. Siseaudit jõuab tööplaani täites ja infot kogudes täpsemate tulemusteni ja tuuakse välja ka kriitilisemad aspektid. Täiendavalt selgus uuringu tulemusel, et omavalitsusüksused tunnevad puudust ühtsest juhtimisstrateegiast. Tulevikus tuleks kohaliku omavalitsusüksuse kontrollisüsteemis siseauditi funktsioonile rohkem tähelepanu pöörata, kuna sisekontrolör ei saa asendada tegevusulatuselt siseaudiitorit ning ühtne juhtimisstrateegia rakendamine oleks sellele aluseks.

## KOKKUVÕTE

Hea organisatsiooni juhtimine pälvib aastast-aastasse rohkem tähelepanu. Kohalik omavalitsus kuulub avalikku sektorisse, mis kohaldab selle, et omavalitsuse tegevus peab olema avalik, aus ja läbipaistev. 2017. aastal toimunud haldusreformi käigus ühendati või sundliideti omavalitsusüksusi, et tagada elanikele võrdsemad võimalused. Omavalitsusüksuste ühendamise käigus on suurenenud ka eelarve. Järjepidev ja kindel kontrollisüsteem tagab elanike jaoks kindlustunde, et rahaliste vahenditega käiakse õiglaselt ja ausalt ümber.

Siseaudit on tegevus, mille teostamise käigus saab organisatsioon objektiivset ja sõltumatut tagasisidet, millega saab riske ära hoida. Siseauditi funktsioon on omavalitsuses oluline, sest kohalikus omavalitsuses ei ole avalikke vahendeid piiramatuseni ja seetõttu tuleb ressursse kasutada tõhusalt ja säästlikult. Siseauditi roll on leida riske ja nende hindamise tulemusena koostada siseauditi tööplaan, mis on aluseks auditeerimise komponentidele. Siseauditi teostaja on siseaudiitor, kes on läbinud vastava kutseeksami ning peab oma töös lähtuma seadustest ja määrustest. Eestis ei reguleeri ükski seadus, et kohalikul omavalitsusel on kohustus luua siseauditi ametikoht. Käesoleva töö autorit ajendas teemat uurima asjaolu, et varasematest uuringutest on selgunud, et enamikes Eesti kohalikes omavalitsustes puudub siseauditi funktsiooni täitmiseks ametikoht, vaatamata sellele, et üha rohkem tuleb avalikkuse ette omavalitsuse raha väärasi kasutamisi.

Esimeses peatükis andis autor ülevaate teoreetilisest osast. Esmalt käsitleti siseauditi olemust, funktsiooni ja ülesandeid. Järgmisena tõi autor välja kohaliku omavalitsuse mõiste, olemuse ja ülesanded ning seejärel ühendas autor need kaks mõistet ja tõi välja siseauditi rolli ja ülesanded kohalikes omavalitsustest.

Kohalikud omavalitsused mängivad suurt rolli riigi toimimisel. Omavalitsusüksuste peamine eesmärk on tuua elanikele riigivõim lähemale ja pakkuda kvaliteetselt avalike teenuseid. Kohaliku omavalitsuse läbipaistvamatuks tegemisel on võimalus luua siseauditi teostamiseks

siseaudiitori ametikoht. Siseaudit juhindub oma tegevuses IIA kutsetegevuse standarditest, mis on väga kindlalt ja rangelt piiritletud ning kohustuslikest nõuetest tuleb kinni pidada ning tuleb järgida ka IPPF aluspõhimõtteid. Siseauditi tegevuse käigus analüüsitakse ja antakse sõltumatu hinnang organisatsiooni kontrollisüsteemile. Kohalikud omavalitsused, kes rakendavad siseauditi funktsiooni, soovivad saada sõltumatut ja objektiivset tagasisidet omavalitsuses toimuva kohta. Siseaudiitor veendub oma töö käigus, et vara ja info säilimine tagatakse ning ressursse kasutatakse säästlikult.

Teises peatükis töö autor välja uurimismeetodi valiku ja põhjenduse. Järgmisena kirjeldati siseauditi funktsiooni rakendamist Eesti kohalikes omavalitsustes. Seal peatükis toodi välja intervjuu ja küsimustiku käigus saadud vastused ning neid analüüsiti ja võrreldi omavahel. Kõige viimasena töö autor välja uurimuse tulemused ja tähelepanekud.

Magistritöö eesmärk on siseauditi rolli väljaselgitamine Eesti kohalikes omavalitsustes.

Töö autor kasutas eesmärgi saavutamiseks kvalitatiivset uurimismeetodit ehk viidi läbi kaks intervjuud ja koostati küsimustik. Käesoleva töö valimiks oli Viljandi vald ja Tartu linn, sest nendel omavalitsusüksustel on ametisse nimetatud siseaudiitor. Käesoleva töö kitsaskohaks on väike valim, kuna Eestis ei rakendata enamustes kohalikes omavalitsustes siseauditi funktsiooni. Kuid samas on Tartu linn ja Viljandi vald nii suuruse, rahvaarvu kui ka juhtimisstruktuuri poolest väga erinevad, seega autor sai intervjuude käigus informatsiooni erinevatest vaatenurkadest.

Autor viis siseaudiitoritega läbi intervjuud, et hinnata nende vaates siseauditi rolli kohalikule omavalitsusele ning teada saada, kuidas nemad oma tööülesandeid täidavad ja ühise eesmärgini jõuavad. Autor koostas ka küsimustiku, mis oli suunatud isikutele, kellele siseaudiitorid alluvad, saamaks ka nende isikute nägemus siseauditi rollist.

Uuringu tulemusel selgus, et siseauditi funktsiooni kasutamine kohalikus omavalitsuses on kasulik abivahend riskide tuvastamisel, aga on ka probleemkohti, kuna omavalitsusüksustel puuduvad ühtsed juhtimisstrateegiad. Siseauditi roll Eesti kohalikes omavalitsustes on anda sõltumatu ja objektiivne hinnang ning tagasiside omavalitsuses toimuva kohta, lähtudes kohustuslikest seadustest ja määrustest, sealhulgas näiteks IIA-st. Siseauditi tegevuse käigus

tuvastatakse võimalike riske ja ohte ning nende vältimiseks on siseaudit ainuõige valik, lähtudes siseauditi amplituudist.

Kokkuvõtteks toob autor välja, et kohaliku omavalitsuse süsteemid toimivad Eestis hästi, aga kontrollisüsteemi poole peal on veel arenguruumi. Omavalitsusüksustele on vajalik ühtne määrus või muu dokument, kus oleks väljatoodud, kuidas kontrolli läbi viia, mis lähtuks IIA standarditest ning omavalitsuse suurusest, eripärast ja ka rahalistest võimalustest. Uurimustulemuste põhjal saab öelda, et siseauditi roll on tagasisidet andev tugev abivahend, kuna siseauditi teostaja peab olema tööd tehes objektiivne ja sõltumatu. Antud uuringut saaks kasutada võrdluseks kohalike omavalitsustega, kellel ei ole kasutusel siseauditi funktsiooni, uurimaks, kuidas teised omavalitsusüksused riske hindavad ja tuvastavad.

## KASUTATUD KIRJANDUS

- Aruste, V.** (2006). Siseaudit ja revisjon. Haabneeme: Hansa Äriteenuste OÜ. 171 lk.
- Asare, T.** (2009). Internal Auditing in the Public Sector: Promoting Good Governance and Performance Improvement. – *Internal Journal on Governmental Financial Management*. Vol. 9 No. 1, pp. 15-28.
- Audiitortegevuse seadus. (vastu võetud 27.01.2010, muudetud, täiendatud, viimati jõustunud 01.01.2021). – *Riigi Teataja* <https://www.riigiteataja.ee/akt/13275292?leiaKehtiv> (07.03.2021).
- Avaliku teade seadu. (vastu võetud 15.11.2000, muudetud, täiendatud, viimati jõustunud 01.04.2019). – *Riigi Teataja* <https://www.riigiteataja.ee/akt/115032019011?leiaKehtiv> (06.05.2021).
- Bahurad-din, Z., Ibrahim, M. S., Shokiyah, A.** (2014) Factors that Contribute to the Effectiveness of Internal Audit in Public Sector. [veebileht]  
<https://pdfs.semanticscholar.org/a9fc/03dc91722b10846316e5452771151f2d19f2.pdf>  
(01.12.2019).
- Baltaci, M., Yilmaz S.** (2006). Keeping an Eye on Subnational Governments: Internal Control and Audit at Local Levels. – *World Bank Institute*. pp. 1-29.
- Barton, T. L., Shenkir W. G., Walker P. L.** (2003). ERM in practice: examples on auditing's role in enterprise risk management effort at five leading companies shed light on how this new paradigm is impacting audit practitioners. – *Internal Auditor*. Vol 60, Issue 4, pp. 51-59.
- Bou-Raad, G.** (2002). Internal auditors and a value-added approach: the new business regime. – *Managerial Auditing Journal*. Vol. 15 Issue 4, pp. 182-187.
- Chartered Institute of Internal Auditors.** (s.a) What is internal audit? [veebileht]  
<https://www.iaa.org.uk/about-us/what-is-internal-audit/> (29.11.2019).
- Coram, P., Ferguson, C., Moroney, R.** (2008). Internal audit, alternative internal audit structures and the level of misappropriation of assets fraud. – *Accounting and finance*. No. 48, pp. 543-559.
- Eesti Siseaudiitorite Ühing. Kutsetegevuse raampõhimõtted. [veebileht]  
<https://www.siseaudit.ee/kutsetegevuse-raampohimotted> (03.04.2020).
- Eesti Siseaudiitorite Ühing. Siseaudit arvestus- ja aruandlusprotsessis. (2002). Tallinn: Raamatupidaja.ee OÜ. 87 lk.
- Eesti Siseaudiitorite Ühing. Siseauditi missioon, aluspõhimõtted ja definitsioon. [veebileht]  
<https://www.siseaudit.ee/siseauditi-missioon-aluspohimotted-ja-definitsioon> (03.04.2020).



- Eesti Siseaudiitorite Ühing. Ühingust. [veebileht] <https://www.siseaudit.ee/uhingust> (03.02.2020).
- Eesti Vabariigi põhiseadus. (vastu võetud 28.06.1992). – *Riigi Teataja* <https://www.riigiteataja.ee/akt/633949?leiaKehtiv> (08.05.2020).
- Esteves De Araujo, J. F. F., Rocha, J. A. O.** (2007). Administrative reform in Portugal: problems and prospects. – *Sage Journals*. Vol. 73 Issue 4, pp. 583-596.
- Euroopa kohaliku omavalitsuse harta. (vastu võetud 14.10.1985). – *Riigi Teataja* <https://www.riigiteataja.ee/akt/13104622> (03.04.2020).
- G. Brody, R., Lowe, D. J.** (2014). The New Role of the Internal Auditor: Implications for Internal Auditor Objectivity. 19 p.
- Goodwin-Stewart, J., Kent, P.** (2006). The use of internal audit by Australian companies. – *Managerial Auditing Journal*. Vol 21, No. 1, pp. 81-101.
- Guest, G., Mack, N., M. MacQueen, K., Namey, E., Woodsong, C.** (2005) Qualitative Research Methods: A Data Collector's Field Guide. North Carolina: Family Health International. 137 p.
- Haldma, T., Jaakson, K., Kivipõld, K., Leiten, E., Lään, I., Sander, P., Tõnurist, P., Vadi, M., Vutt, A.** (2017) Riigi äriühingu ja sihtasutuste nõukogu liikme käsiraamat. 151 lk.
- Haldusreformi seadus. (vastu võetud 07.06.2016, muudetud, täiendatud, viimati jõustunud 01.01.2017). – *Riigi Teataja* <https://www.riigiteataja.ee/akt/121062016001?leiaKehtiv> (26.03.2020).
- IIA. (2013). The Three Lines on Defense in Effective Risk Management and Control. 10 p.
- IIA. (2021). CIA Exam: Why, How, and What is Changing. [veebileht] <https://na.theiia.org/certification/CIA-Certification/Pages/cia-exam-why-and-how-its-changing.aspx> (29.04.2021).
- Kaarna, Triinu.** (2015). Siseauditi funktsiooni edendamise lähtekohad Eesti kohalikes omavalitsustes. Magistritöö. Tartu Ülikool. Tartu. 88 lk.
- Kaldmäe, M.** (1999). Local Government in Estonia. Tallinn: Ministry of Internal Affairs. 43 p.
- Kohalike maksude seadus. (vastu võetud 21.09.1994, muudetud, täiendatud, viimati jõustunud 01.01.2020). – *Riigi Teataja* <https://www.riigiteataja.ee/akt/107062013005?leiaKehtiv> (07.03.2020).
- Kohaliku omavalitsuse korralduse seadus. (vastu võetud 02.06.1993, muudetud, täiendatud, viimati jõustunud 01.01.2020). – *Riigi Teataja* <https://www.riigiteataja.ee/akt/1048161?leiaKehtiv> (28.04.2021).
- Kohaliku omavalitsuse üksuse finantsjuhtimise seadus. (vastu võetud 16.09.2010, muudetud, täiendatud, viimati jõustunud 01.01.2019). – *Riigi Teataja* <https://www.riigiteataja.ee/akt/128122012004?leiaKehtiv> (26.03.2020).

- Kukk, K.** (2012). Kohaliku omavalitsuse üksuse finantsjuhtimise käsiraamat. ERKAS Finants OÜ. 152 lk.
- Lagerspetz, M.** (2017). Ühiskonna uurimise meetodid. Tallinn: TLÜ kirjastus. 328 lk.
- Laherand, M-L.** (2010). Kvalitatiivne uurimisviis. 384 lk.
- Liberto, D.** (2019). Internal Auditor (IA). [veebileht]  
<https://www.investopedia.com/terms/i/internalauditor.asp> (28.04.2020).
- Lidström, A., Sellers, J. M.** (2007). Local Government and the Welfare State. [veebileht]  
[http://www.jeffereysellers.com/Publications/Assets/Local\\_Government\\_WS\\_Sellers\\_Lidstrom\\_Governance\\_07.pdf](http://www.jeffereysellers.com/Publications/Assets/Local_Government_WS_Sellers_Lidstrom_Governance_07.pdf) (01.12.2019).
- Ludvig, S., Lääne, S., Mäeltsemees, S.** (2018). Eesti kohalik omavalitsus ja liidud 100. Minevik, tänapäev ja tulevik. Tallinn: Eesti Linnade ja Valdade Liit, POLIS MTÜ. 328 lk.
- Ludvig, S., Lääne, S., Mäeltsemees, S., Vare, R.** (2018). Eesti kohalik omavalitsus ja liidud 100. Omavalitsustegelased. Tallinn: Eesti Maaomavalitsuste Liit, POLIS MTÜ. 180 lk.
- Mat Zain, M., Subramaniam, N., Stewart, J.** (2006). Internal Auditors' Assessment of their Contribution to Financial Statement Audits: The Relation with Audit Committee and Internal Audit Function Characteristics. - *International Journal of Auditing*. Vol. 10, pp. 1-18.
- Mäeltsemees, S.** (2002). Kohalik omavalitsus ja regionaalpoliitika I. Tallinn: Tallinna Tehnikaülikool. 250 lk.
- Narva-Jõesuu Linnavolikogu otsus, number 28. (2018). [veebileht]  
<https://atp.amphora.ee/njlv/index.aspx?o=64&o2=4483&u=-1&hdr=hp&tbs=all&dt=&itm=140310&pageSize=20&page=1> (28.04.2021).
- Narva-Jõesuu Linnavolikogu otsus, number 83. (2019). [veebileht]  
<https://atp.amphora.ee/njlv/index.aspx?itm=161950&o=64&u=-1&o2=-1&hdr=hp&tbs=all> (28.04.2021).
- Paalberg, K.** (2019) Kohalik omavalitsus otsustab luua siseaudiitori ametikoha – kuidas edasi? [veebileht] <https://www.grantthornton.ee/insights-landing-page/2019-kohalik-omavalitsus-otsustab-luua-siseaudiitori-ametikoha--kuidas-edasi/> (28.04.2021)
- Rahandusministeerium. (2019). [veebileht]  
<https://www.rahandusministeerium.ee/et/eesmargidtegevused/kohalikud-omavalitsused-ja-haldusreform/eesti-kohalike-omavalitsuste-loetelu> (13.03.2020).
- Rahvusvahelised siseauditeerimise kutsetegevuse standardid. (2016). Rahvusvaheline Siseaudiitorite Instituut. 27 lk.
- Ramamoorti, S.** (2003). Internal Auditing: History, evolution and prospects. Florida: The Institute of Internal Auditors, 24 p.

- Reiljan, J., Timpmann, K.** (2010). The problems and development potential of revenue autonomy in Estonian municipalities. Kohalike omavalitsuste tuluautonomoomia probleemid ja arenguvõimalused Eestis. – *Estonian Discussions on Economic Policy*. Vol 18, pp- 377-403; 605-611. [on-line] <https://ojs.utlib.ee/index.php/TPEP/article/view/890/867> (15.06.2020).
- Siseministeerium. (2008). Kohalik omavalitsus Eestis. Tallinn. 48 lk.
- Tartu linna põhimäärus (vastu võetud 26.04.2018, muudetud, täiendatud, viimati jõustunud 14.12.2020). – *Riigi Teataja* <https://www.riigiteataja.ee/akt/411122020012?leiaKehtiv> (26.03.2020).
- Tartu Linnavalitsuse struktuur. [veebileht] <https://www.tartu.ee/et/kontaktid#skeem> (08.05.2021).
- The Institute of Internal Auditors. (2016). International standard for the professional practice of Internal Auditing (Standards). 25 p.
- The Institute of Internal Auditors. (s.a) What is internal audit? [veebileht] <https://www.iaa.org.au/about-iaa-australia/WhatIsInternalAudit.aspx> (29.11.2019).
- Täidesaava riigivõimu asutuse siseauditeerimise üldeeskiri. (vastu võetud 12.10.2012). – *Riigi Teataja* <https://www.riigiteataja.ee/akt/109102012001> (14.04.2021).
- Ulst, E.** (1996). Riigirahandus I. Tartu: TÜ kirjastus. 170 lk.
- Viljandi valla põhimäärus. (vastu võetud 29.11.2017). – *Riigi Teataja* <https://www.riigiteataja.ee/akt/414122017003> (28.04.2021).
- Viljandi Vallavalitsuse struktuur. [veebileht] <https://www.viljandivald.ee/struktuur> (08.05.2021).
- Õunapuu, L.** (2014). Kvalitatiivne ja kvantitatiivne uurimisviis sotsiaalteadustes. Tartu Ülikool. 211 lk.

**LISAD**

## **Lisa 1.**

Intervjuu Viljandi linna ja Tartu valla siseaudiitoriga.

1. Kui kaua olete töötanud siseaudiitorina antud omavalituses?
2. Milline sertifikaat on Teil omandatud? (ASSA, AS, CIA, ACCA, QA, CRMA, CCSA, CISA, PIA, CFE, CFSA, CGAP)
3. Kas Teie lähtute oma töös rahvusvahelistest kutsetegevuse standarditest (IIA)?
4. Millised on Teie tööülesanded?
5. Kas olete koostanud siseauditi tööplaani/tegevusplaani?
  - 5.1 Millised tegurid mõjutavad tegevusplaani/tööplaani kujunemist?
  - 5.2 Kas tegevusplaani vastab olulisematele riskidele ja omavalitsuse strateegiatele?
  - 5.3 Kas teete tegevusplaani planeerimisel riskianalüüsi?
  - 5.4 Kas tegevusplaani arvestab muudatusi kohalikus omavalitsuses?
  - 5.5 Kas tegevusplaanis on arvestatud väliste faktoritega?
  - 5.6 Kas tööplaani on paindlik?
  - 5.7 Kas juhtkond annab Teile ka omapoolse panuse mõtete ja ettepanekute näol, mida auditeerida?
  - 5.8 Kes kinnitab Teie tööplaani/tegevusplaani?
6. Kellele annate aru töö tulemustest?

## Lisa 1. järg

7. Milliseid meetodeid olete auditeerimisel kasutanud? (tegevuse taasesitus, risküsitlus, vaatlus, analüütiline ülevaade, füüsiline inspekteerimine, kokkuviiimine, intervjuude läbiviimine, aruannete ja uurimuste lugemine, sõltumatu osapoole kinnitus, kliendiks maskeerumine, matemaatilised mudelid, küsimustike kasutamine, võrdlemine, kaardistamine, läbijalutamine)
8. Kui tihti teete koostööd teiste valla- või linnaametnikega?
9. Kui tihti esitate juhtkonnale auditeerimisaruandeid?
10. Kas Teie poolt väljapakutud soovitusetega arvestatakse?
11. Kuidas Teie hindate siseauditi mõju kohaliku omavalitsuse tööprotsessile?
12. Kuidas on tagatud Teie objektiivsus ja sõltumatus?
13. Järgnevalt on väljatoodud väited siseauditi kohta. Palun märkige, kuidas Teie nõustute järgmiste väidetega:

Väited	Täiesti nõus	Pigem nõus	Ei oska öelda	Pigem ei nõustu	Ei nõustu üldse
Kohalikul omavalitsuses on tajutavalt hea kontrollisüsteem					
Siseaudit annab kohalikule omavalitsusele lisandväärtuse					
Kohalikus omavalitsuses puudub siseauditi funktsiooni vajalikkus					
Siseauditi funktsioonile pööratakse Eestis vähe tähelepanu					
Tunnen, et siseaudit annab kohalikule omavalitsusele rohkem usaldusväärust					
Siseaudit hõlmab kõiki kohaliku omavalitsuse tegevusi ja üksusi					

## Lisa 1. järg

Siseauditi tööplaani teeb kohaliku omavalitsuse tegevuse läbipaistvamaks					
Siseauditi funktsiooni lisandväärtus kaalub üle sisse ostetud teenuse puhul tekkivad kulud					
Audititeenuse sisse ostmine on usaldusväärsem, kui selleks loodud ametikoht					
Siseauditi funktsiooni kasutamine aitab kiiremini tuvastada kohalikus omavalitsuses probleemkohti ja pettusi					
Siseauditi funktsiooni kasutamine aitab kasutada ressursse tõhusalt ja säästlikult					
Siseauditi roll on anda panus kohaliku omavalitsuse protsessi, seda hinnates ja täiustades					
Siseauditi teostajal on suur vastutus kohaliku omavalitsuse ees					
Siseauditi lõpparuandes väljatoodud tähelepanekud ja soovitusel on asjakohased					

14. Kas Teie arvates peaks siseauditi funktsioon olema Eesti kohalikes omavalitsustes kohustuslik? Miks?

## Lisa 2.

Küsitlus Tartu linna linnasekretärile ja Viljandi valla vallavanemale.

1. Millised on peamised põhjused, miks rakendatakse siseauditi funktsiooni?
  - ☐ Maine tõstmiseks
  - ☐ Seaduste ja õigusaktide vastavuse tagamine
  - ☐ Finantskulude ja avalike ressursside optimeerimiseks
  - ☐ Muu
2. Milline on Teie silmis siseauditi funktsiooni mõju kohaliku omavalitusesse tööprotsessile?
3. Kas siseauditi funktsiooni täitja omab piisavalt teadmisi ja oskusi?
  - ☐ Omab täielikult
  - ☐ Omab osaliselt
  - ☐ Pigem puuduvad
  - ☐ Puuduvad
  - ☐ Ei oska hinnata
4. Kas siseaudit on juhtimisotsuste tegemisse kaasatud?
  - ☐ Jah
  - ☐ Ei
  - ☐ Osaliselt
5. Kui vastasite eelmisele küsimusele eitavalt, siis palun põhjendage, miks ei ole siseaudit juhtimisotsustesse kaasatud.



## Lisa 2. järg

6. Järgnevalt on väljatoodud väited siseauditi kohta. Palun märkige, kuidas Teie nõustute järgmiste väidetega:

Väited	Täiesti nõus	Pigem nõus	Ei oska öelda	Pigem ei nõustu	Ei nõustu üldse
Kohalikul omavalitsuses on tajutavalt hea kontrollisüsteem					
Siseaudit annab kohalikule omavalitsusele lisandväärtuse					
Kohalikus omavalitsuses puudub siseauditi funktsiooni vajalikkus					
Siseauditi funktsioonile pööratakse Eestis vähe tähelepanu					
Tunnen, et siseaudit annab kohalikule omavalitsusele rohkem usaldusväärust					
Siseaudit hõlmab kõiki kohaliku omavalitsuse tegevusi ja üksusi					
Siseauditi tööplaan teeb kohaliku omavalitsuse tegevuse läbipaistvamaks					
Siseauditi funktsiooni lisandväärtus kaalub üle sisse ostetud teenuse puhul tekkivad kulud					
Audititeenuse sisse ostmine on usaldusväärsem, kui selleks loodud ametikoht					
Siseauditi funktsiooni kasutamine aitab kiiremini tuvastata kohalikus omavalitsuses probleemkohti ja pettusi					
Siseauditi funktsiooni kasutamine aitab kasutada ressursse tõhusalt ja säästlikult					

## Lisa 2. järg

Siseauditi roll on anda panus kohaliku omavalitsuse protsessi, seda hinnates ja täiustades					
Siseauditi teostajal on suur vastutus kohaliku omavalitsuse ees					
Siseauditi lõpparuandes väljatoodud tähelepanekus ja soovitused on asjakohased					

7. Millised aspektid mõjutavad siseauditi tööplaani kujunemist?
- ☐ Auditeerimist vajavad tegurid
  - ☐ Juhtorgani ettepanekud
  - ☐ Prioriteedid
  - ☐ Eelarve suurus
  - ☐ Tööde maht
  - ☐ Muu
8. Kuidas on tagatud siseauditi teostaja objektiivsus ja sõltumatus?
9. Kas Teie arvates aitab siseauditi funktsioon kaasa kohaliku omavalitsuse eesmärkide saavutamisele?
- ☐ Jah
  - ☐ Ei
  - ☐ Osaliselt
  - ☐ Ei oska hinnata
10. Kui vastasite eelmisele küsimusele jaatavalt või osaliselt, siis tooge palun paar näidet, kuidas siseauditi funktsioon aitab kohalikus omavalitsuses eesmärke saavutada.
11. Kas Teie arvates peab olema siseaudit kohustuslik Eesti kohalikes omavalitsustes? Põhjendage.
12. Kui soovite midagi täiendavalt lisada, siis saate seda teha siin:

# LIHTLITSENTS

**Lihtlitsents lõputöö salvestamiseks ja üldsusele kättesaadavaks tegemiseks ning juhendaja kinnitus lõputöö kaitsmisele lubamise kohta**

Mina, Geily Sinijärv, 10.09.1995,

1. annan Eesti Maaülikoolile tasuta loa (lihtlitsentsi) enda loodud lõputöö „Siseauditi roll Eesti kohalikes omavalitsustes“, mille juhendaja on Ülle Päril,
  - 1.1. salvestamiseks säilitamise eesmärgil,
  - 1.2. digiarhiivi DSpace lisamiseks ja
  - 1.3. veebikeskkonnas üldsusele kättesaadavaks tegemiseks kuni autoriõiguse kehtivuse tähtaja lõppemiseni;
2. olen teadlik, et punktis 1 nimetatud õigused jäävad alles ka autorile;
3. kinnitan, et lihtlitsentsi andmisega ei rikuta teiste isikute intellektuaalomandi ega isikuandmete kaitse seadusest tulenevaid õigusi.

Lõputöö autor

\_\_\_\_\_  
(allkirjastatud digitaalselt)

Tartu, 13.05.2021

---

**Juhendaja kinnitus lõputöö kaitsmisele lubamise kohta**

Luban lõputöö kaitsmisele.

\_\_\_\_\_  
(allkirjastatud digitaalselt)

\_\_\_\_\_  
(kuupäev)